

**APUNTES SOBRE LA DEVOLUCIÓN
DEL PAGO DE LO NO DEBIDO
EN MATERIA TRIBUTARIA**

**Análisis jurisprudencial
del Consejo de Estado**

Manuel de Jesús Obregón

APUNTES SOBRE LA DEVOLUCIÓN DEL PAGO DE LO NO DEBIDO EN MATERIA TRIBUTARIA

NOTES ON THE RETURN OF THE NON-PAYMENT OF TAX DUE ON

MANUEL DE JESÚS OBREGÓN*

Resumen

El ensayo tiene como fin, analizar el término de prescripción de la devolución del pago de lo no debido, en materia tributaria, por constituir la mayor controversia de los contribuyentes con la Administración tributaria, al venir negando éste derecho con argumentos procesalistas equivocados. Para abordar el tema con mayor integridad y entendimiento, ha sido necesario, además de los aspecto procesales, incluir los elementos materiales, al constituir éstos el soporte jurídico de dicho derecho. Por ello se analizan los siguientes temas: los principios constitucionales de legalidad y reserva de ley; y, los fundamentos jurídicos, que informan el pago de lo no debido; además, un análisis de la prescripción de los distintos supuestos del pago de lo no debido. Para finalizar, se analiza la jurisprudencia más relevante del Consejo de Estado, para concluir con la tesis, según la cual: para la devolución del pago de lo no debido, prevalece el término de prescripción de cinco (5) años, sobre la firmeza de la liquidación privada.

Palabras Clave

Devolución del pago de lo no debido, prescripción, liquidación privada.

Abstract

The essay aims to analyze the statute of limitations for the return of the non-payment of due tax legislation, which constitutes the biggest controversy of the taxpayers with the tax authorities, coming denying this right to procedural arguments wrong. To address the issue with utmost integrity and understanding, it has been necessary, in addition to the procedural aspect, including the material elements, to provide them legal support that right. For it discusses the following topics: the constitutional principles of legality and of law and legal reasoning that inform the non-payment due, plus an analysis of the prescription of different cases of the non-payment due. Finally, it analyzes the relevant case law of the State Council, to conclude with the thesis, that: for return of the non-payment due, the predominant term of limitation of five (5) years on the strength of private settlement.

Key Words

Return of the non-payment due, limitations, clearance private.

* Magíster en Derecho Tributario. Abogado y licenciado en ciencias sociales. Ex funcionario DIAN. Gerente de Coimpuestos S. A. mobregon@coimpuestos.com

APUNTES SOBRE LA DEVOLUCIÓN DEL PAGO DE LO NO DEBIDO EN MATERIA TRIBUTARIA

Análisis jurisprudencial del Consejo de Estado

MANUEL DE JESÚS OBREGÓN¹

Problema jurídico

Sin lugar a dudas, la mayor polémica sobre el pago de lo no debido se origina cuando éste nace de una liquidación privada. La doctrina generalizada de la Administración tributaria es desconocerla, con el argumento de que la liquidación privada debe corregirse previamente, dentro de los términos legales para la procedencia de la devolución. El Consejo de Estado, cuya posición era aceptar la devolución sin previa corrección, últimamente ha cambiado su jurisprudencia para exigir en algunos casos la corrección de la liquidación privada, haciendo nugatorio dicho derecho, como ha ocurrido con la sentencia 16.965, de julio 8 de 2010, Sección Cuarta, consejero ponente William Giraldo G.

A lo anterior se suma el cambio jurisprudencial, con las sentencias 16.086 y 16.085, del 4 de junio de 2009, al afirmar en dicho fallo: “Como quiera que la nulidad declarada en esta sentencia recae sobre un acto de carácter general, sus efectos son *ex nunc*, es decir, hacia el futuro”, atentando contra otros supuestos del pago de lo no debido, como son los nacidos de nulidad de actos generales (decretos, resoluciones, acuerdos municipales u ordenanzas departamentales), cerrando de esta manera la posibilidad de solicitar el pago de lo no debido sobrevenido por la nulidad simple.

Sobre el tema caben las siguientes preguntas:

Si existe un término de un año para corregir la liquidación privada, de dos años para la firmeza de la misma y de cinco años para solicitar el

1 Magíster en Derecho Tributario. Abogado y licenciado en ciencias sociales. Ex funcionario DIAN. Gerente de Coimpuestos S. A. mobregon@coimpuestos.com

pago de lo no debido, ¿cuál de estos prevalece para solicitar el pago de lo no debido?

¿Para la devolución del pago de lo no debido es indispensable corregir previamente la liquidación privada, como lo establece la regla general del artículo 589 del estatuto tributario o es independiente?

¿Qué alcance tiene la firmeza de la liquidación privada, de dos años, para la devolución del pago de lo no debido?

¿Puede verdaderamente el Consejo de Estado fijar los efectos de las sentencias de nulidad simple, sin argumentar jurídicamente o deben ser motivados, como obligan la Constitución y la ley?

1. Introducción

El Consejo de Estado venía aceptando la devolución del pago de lo no debido cuando se presenta una liquidación privada sin estar obligado a ello; es decir, cuando el contribuyente era excluido o exonerado del impuesto, al no encontrarse obligado a declarar; pero últimamente, y en especial en la sentencia 16.965, de julio 8 de 2010, Sección Cuarta, consejero ponente William Giraldo G., niega la devolución por falta de pruebas para la exoneración, llevando a exigir la corrección previa de la liquidación privada.

Igualmente, veníamos considerando pacífica la devolución del pago de lo no debido sobrevenido cuando se anulaba un acto administrativo general, pero con las sentencias 16.086 y 16.085, del 4 de junio de 2009, Sección Cuarta, consejeros ponentes William Giraldo G. y Héctor J. Romero Díaz, las cuales pueden constituir un hecho aislado, se niega el derecho al pago de lo no debido por nulidad de la Ordenanza 000027, del 10 de agosto de 2009, expedida por la Asamblea Departamental del Atlántico: “Por medio de la cual se ordena la emisión de la estampilla pro-Hospital Universitario de Barranquilla y se dictan otras disposiciones”, al declarar en el fallo: “los efectos son *ex nunc*, es decir, hacia el futuro”, cambiando sin argumentos toda una tradición jurisprudencial, fundamentada en sólidos argumentos jurídicos. De este modo, el Consejo de Estado va en la

dirección de negar la devolución del pago de lo no debido, apoyando de esta manera las tesis de la Administración tributaria, las cuales trataremos de debatir en este ensayo.

Con estas sentencias se atenta contra la seguridad jurídica en contra de los obligados tributarios. Siempre es así, la seguridad jurídica se aplica a favor del más fuerte (la Administración tributaria), y en contra de la parte más débil.

2. Fundamentos de la sentencia 16.965 de 2010

La sentencia 16.965, de agosto de 2010, Consejo de Estado, Sección Cuarta, M. P. William Giraldo Giraldo, se refiere a la solicitud de la devolución del pago de lo no debido por Montsalud IPS Ltda., ante el Distrito Capital de Bogotá, del impuesto de industria y comercio, ICA, por los años gravables 1997 a 2004. Los argumentos de la sentencia son los siguientes:

Las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por la demandante se presumen ciertas, de conformidad con el artículo 746 del Estatuto Tributario, por tanto, no resulta aceptable que el mismo contribuyente alegue que su contenido es equivocado, sin modificarlas.

Para corregir los errores en las declaraciones, que implican disminuir el valor a pagar, como cuando se paga un impuesto de más, el artículo 589 del Estatuto Tributario establece un procedimiento que exige solicitar a la Administración la corrección de la declaración. La entidad está obligada a aceptar la corrección y sólo podrá objetarla por aspectos formales. No puede oponerse a la corrección por asuntos sustanciales porque para eso existe el proceso de revisión que le garantiza al contribuyente el derecho de defensa.

En el presente caso, si la sociedad demandante incluyó ingresos no gravados o exentos en sus declaraciones del impuesto de industria y comercio, *debió acudir a este trámite con el fin de disminuir la base gravable y, por tanto, el valor a pagar.*

El pago de lo no debido surge cuando se cancela un valor sin que exista causa legal para ello. *Sin que exista un título que contenga la obligación.* En el presente caso, las declaraciones del impuesto de industria y comercio pre-

sentadas por la demandante constituyen título ejecutivo, de conformidad con el numeral 1 del artículo 828 del ET.

En ellas consta una obligación clara, expresa y exigible, *proveniente del deudor*, por concepto del mencionado tributo. Esto significa que existe causa legal para el pago de las sumas que se reconocen en las declaraciones, lo que descarta que exista pago indebido.

De acuerdo con el artículo 24 del Decreto distrital 807 de 1993, las declaraciones tributarias quedan en firme si dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento para declarar no se ha notificado requerimiento especial. La firmeza de la declaración implica que la *situación jurídica se consolida* y, por tanto, se torna en inmodificable tanto por la Administración como por el contribuyente. En este caso, las declaraciones presentadas por la demandante adquirieron firmeza. No es posible modificar una obligación que ya se consolidó y para la cual el plazo de discusión también concluyó (énfasis agregado).

A nuestro juicio, la sentencia mencionada viola especialmente el principio de legalidad de los tributos, artículo 338 de la Carta; el derecho sustantivo a la devolución del pago de lo no debido, artículo 850 del Estatuto Tributario; y los artículos 10 y 21 del Decreto 1.000, de 1997, al señalar el término de cinco años de prescripción para solicitar la devolución.

Por ser el pago de lo no debido, a nuestra manera de ver, poco estudiado en el país, lo cual motiva la negación del derecho por la administración tributaria y la justicia contenciosa, y con el fin de argumentar de la mejor manera nuestra posición, vamos a considerar brevemente los argumentos de orden constitucional y legal que informan el pago de lo no debido; la clasificación de los supuestos; los elementos materiales, como la prescripción, y finalmente, haremos un análisis de la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre el tema.

3. Noción del pago de lo no debido

En Colombia no existe una definición legal del pago de lo no debido, por lo cual, ella debe deducirse de las normas legales existentes y de la doctrina más autorizada. Por lo anterior, se puede recurrir a la doctrina española, donde la mejor definición de este concepto, a nuestro juicio es

la del profesor César García Novoa², para quien: “existe pago indebido de un tributo cuando se satisface una obligación tributaria que no existe por falta de objeto”. Al trasladar esta noción a la legislación colombiana se diría: “existe pago de lo no debido de un tributo cuando se satisface una obligación tributaria que no existe por ilegal”. Ilegalidad originada por faltas en la formación de la norma legal aplicable, o carencia de uno o más de los elementos esenciales del tributo exigidos por el artículo 338 de la Carta, denominado el principio de reserva de ley, como son: el sujeto activo y pasivo, el supuesto de hecho, la base gravable y la tarifa.

En la sentencia analizada, al estar excluidos del impuesto de industria y comercio los servicios de salud, no se dan los elementos del tributo, como sería el sujeto pasivo y el supuesto de hecho gravado, por lo cual es ilegal mantener un tributo sin soporte legal.

4. Principios de legalidad y reserva de ley como fundamento del pago de lo no debido

El principio de legalidad formal está contenido en el artículo 338, de la Constitución Política, al decir. “En tiempo de paz, solamente el congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”. Complementado por el artículo 150-12 de la Carta, al delegar exclusivamente en el Congreso de la República, la expedición de las normas tributarias; y con los principios materiales contenidos en los artículos 95-9³ y 363⁴ Superior.

2 García Novoa, César, *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, Madrid, Marcial Pons, 1993, p. 99.

3 El artículo 95-9 de la Constitución Política, dice: “Artículo 95. La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades.

Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes.

Son deberes de la persona y del ciudadano: [...]

9) Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”.

4 El artículo 363 de la Constitución Política, dice: “Artículo 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

En suma, si el principio de legalidad fundamenta la obligación de contribuir del obligado tributario, igualmente fundamenta el derecho a obtener la devolución de los ingresos indebidos, pues la esencia de dicho principio es la obligación del contribuyente de pagar el valor establecido en la ley, *ex lege*.

Por ello, el principio de *la reserva de ley* en materia tributaria se define tradicionalmente como el límite del sistema de producción de normas jurídicas constitutivas de obligaciones tributarias. La doctrina italiana⁵ ha definido la reserva de ley como la “limitación formal de las fuentes de creación jurídica”⁶, y viene a significar que el tributo sólo existe si está expresa y previamente fijado en la ley, como acto del poder legislativo.

Lo anterior nos lleva a concluir que en nuestro ordenamiento positivo la legalidad tributaria se constituye en el principio de *seguridad jurídica*, con un doble propósito: exigiendo el fundamento *instrumental*, la formación del tributo por parte del Congreso de la República, y el *material*, la especificación de los elementos del tributo reservados a la ley. Principios violados por la sentencia mencionada, al estar excluida la demandante de pagar el impuesto de industria y comercio.

Llevado al ordenamiento legal, el artículo 1 del estatuto tributario establece como principio rector y origen de la obligación sustancial la realización del presupuesto de hecho previsto en la ley para el nacimiento del impuesto y su pago, al decir: “La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo”.

5. Fundamentos jurídicos de la devolución del pago de lo no debido

5.1 El enriquecimiento sin causa como fundamento del ingreso indebido

El concepto de Derecho, desde Aristóteles, es darle a cada cual lo que le corresponde. En consecuencia, como afirma el profesor Mauricio Alfredo

5 Uckmar, Víctor, *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, Bogotá, Temis, 2002, p. 20.

6 Fedele, Andrea, “La reserva de ley”, *Tratado de derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2001, tomo I, p. 158.

Plazas Vega⁷: “derecho, no es el conjunto de normas o de reglas sino, el fundamento que informa unas y otras”. Y agrega, “el derecho es el objeto de la justicia”; y por ello, el enriquecimiento sin causa es el fundamento remoto del indebido tributario. Para Fernando Casana Merino⁸, este se fundamenta en los principios generales del derecho, como aquel que dice: “el derecho debe aplicarse con equidad”; como ha sido reglado en el derecho civil y consiste en que nadie puede enriquecerse injustamente a costa de otro, de arraigo en la conciencia social, actuando como un modelo de conducta, cuya finalidad es corregir aquellos desequilibrios patrimoniales no justificados. La construcción de este concepto se ha entendido dentro de tres ámbitos: principio ético, aplicación de la equidad y desplazamiento patrimonial privado sin causa.⁹ En el Código Civil colombiano, el pago de lo no debido está contenido en el artículo 2313¹⁰, y la repetición por error de derecho en el pago en el artículo 2315¹¹.

5.2 El enriquecimiento sin causa en el derecho tributario

Comparativamente con el derecho privado, la Administración tributaria no está ejerciendo un interés propio, sino ejecutando la ley, que defiende intereses generales de la comunidad, debiendo limitarse a obtener la cantidad señalada por la misma, siendo sólo indispensable que el obligado tributario pruebe la ilegalidad del pago, y no que el mismo le haya causado su empobrecimiento.

7 Plazas Vega, Mauricio Alfredo, *Ideas políticas y teoría del derecho*, Bogotá, Temis, 2003, p. 39.

8 Casana Merino, Fernando, *La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria*, 3 ed., Madrid, La Ley, 1992, p. 56.

9 Valencia Restrepo, Hernán, *Nomoárquica, Principialística Jurídica o Filosofía y Ciencia de los Principios Generales de Derecho*, Bogotá, Temis, 2005, p. 253.

10 El artículo 2313 del Código Civil, dice: “Si el que por error ha hecho un pago, prueba que no lo debía, tiene derecho para repetir lo pagado. Sin embargo, cuando una persona, a consecuencia de un error suyo, ha pagado una deuda ajena, no tendrá derecho de repetición contra el que, a consecuencia del pago, ha suprimido o cancelado un título necesario para el cobro de su crédito, pero podrá intentar contra el deudor las acciones del acreedor”.

11 El artículo 2315, del Código Civil, dice: “Se podrá repetir aún lo que se ha pagado por error de derecho, cuando el pago no tenía por fundamento ni aún una obligación puramente natural”.

En Latinoamérica, resume el profesor Ramón Valdés Costa¹²:

ante las limitaciones al derecho del reembolso del indebido tributario, por parte de algunas administraciones, la doctrina ha adoptado el principio del enriquecimiento sin causa para solicitar los pagos tributarios indebidos, ante el condicionamiento a la prueba del empobrecimiento de su titular. El problema de esta teoría es probar el empobrecimiento en algunos casos, como ocurre en los impuestos indirectos, donde debería probarse que el impuesto no se le trasladó al consumidor, vía mayor precio.

Prueba negativa, constitutiva de una auténtica *probatio diabólica*, concluye el profesor Ramón Valdés Costa.

En Argentina, la devolución se limita a los agentes de retención, cuando indiquen los contribuyentes afectados, a quienes se les hará efectivo el pago, de acuerdo con el Código de la Provincia de Buenos Aires de 1986. La misma solución existe en México.

En Brasil, para la devolución de impuestos indirectos es necesario probar que el contribuyente ha asumido la carga. Esta posición es respaldada por el Tribunal Supremo Federal, con fundamento en el principio: “debe primar el interés público sobre el particular”, doctrina salvada por el eminente magistrado Aliomar Baleeiro, abriendo un espacio para discusión jurisprudencial en ese país.

En Paraguay, el reembolso sólo lo puede hacer quien pruebe que soportó la carga tributaria, como Brasil y Argentina; en cambio, en Uruguay se admite la devolución de pagos en exceso que figuren en facturas o documentos, pero no se exige la prueba del empobrecimiento.

El profesor César García Novoa¹³ concluye sobre la aplicación del concepto de enriquecimiento sin causa en materia tributaria: “la aplicación de un principio general del derecho no es posible cuando la solución a una controversia jurídica pueda deducirse de la ley”, como en España, donde la Ley General Tributaria contiene el artículo 32-1¹⁴, que regula el derecho

12 Valdés Costa, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, Bogotá, Temis, 2001, p. 391.

13 García Novoa, César, *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, ob. cit.

14 El artículo 32-1 de la Ley General Tributaria dice: “Artículo 32(1). Devolución de ingresos indebidos. 1. La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos

a la devolución de ingresos indebidos. En la legislación colombiana existe una norma similar, el artículo 850 del Estatuto Tributario, pero el procedimiento administrativo para su aplicación no ha sido reglamentado por el Gobierno colombiano, a pesar de estar autorizado por el artículo 851¹⁵ *ibídem*, haciendo nugatorio dicho derecho.

5.3 Los ingresos indebidos como un derecho subjetivo

El concepto de derecho subjetivo, propio del derecho privado, es un mecanismo de protección del interés peculiar y propio de un sujeto de derecho, y no encaja en el concepto tradicional del derecho público y tributario, en el cual prima el interés colectivo sobre el individual; pero el derecho tributario ha evolucionado modernamente, al ser calificado como un derecho estructurado, similar a los demás e independiente del derecho administrativo. Dejando de lado la teoría de que la administración tributaria poseía un poder exorbitante y actuaba con ventaja frente al contribuyente, las nuevas tendencias consideran al contribuyente y a la Administración tributaria en igualdad de condiciones, reglados por el ordenamiento jurídico.

Como una solución a la problemática del derecho subjetivo, el profesor César García Novoa¹⁶ plantea la necesidad de reconocer, en la solicitud de la devolución del pago de lo no debido, que el obligado tributario actúa por un auténtico interés particular, y no por un interés en la legitimidad abstracta de la norma. Agrega: “no es posible afirmar que el particular sólo es sujeto pasivo de la obligación tributaria, en su cuota tributaria, sin tener en cuenta que toda norma legal puede generar conflictos de intereses y ella está hecha para regularlos”.

En la defensa del interés del particular de solo pagar de acuerdo con lo establecido en la ley, es necesario remover el error, sea del particular o

infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta Ley.”

15 El artículo 851 del Estatuto Tributario dice: “Facultad para fijar trámites de devolución de impuestos. El gobierno establecerá trámites especiales que agilicen la devolución de impuestos pagados y no causados o pagados en exceso”.

16 García Novoa, César, *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, ob. cit., p. 71.

de la Administración, con el fin de restablecer la legalidad del tributo. Esto implica corregir la liquidación privada o los actos administrativos, en defensa de la legalidad del tributo y del interés particular. Es necesario tener presente que el interés del particular no es sólo remover los actos suyos o del Estado, en los cuales va implícito el indebido, sino lograr el derecho a la devolución del indebido.

Por ser de interés individual, el particular puede solicitar el derecho subjetivo a la devolución del indebido o renunciar a él. Si opta por solicitarlo, debe impugnar los actos causantes para poner de manifiesto el pago indebido. El particular está obligado a instar el derecho a la devolución del ingreso indebido, sin lo cual no se concede tal derecho. La Administración tributaria no está obligada a actuar de oficio en este caso.

Si la subjetividad en materia tributaria se pregona de los particulares como sujetos pasivos, lo mismo debe pregonarse del derecho a la devolución del indebido tributario, del mismo origen legal, pero de signo contrario. Si el contribuyente tiene determinadas obligaciones con el Estado, especialmente en cuanto al deber de liquidar e ingresar el tributo, igualmente debe reconocerse su derecho subjetivo cuando se presenta un saldo a su favor o un ingreso indebido¹⁷.

En la legislación española, el derecho a la devolución de ingresos indebidos se encuentra contenido en el actual artículo 32 de la Ley General Tributaria, que modificó al antiguo 155, cuando dice: “La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores [...], los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones”. La norma transcrita reconoce expresamente el derecho a la devolución como un derecho del contribuyente o de los sucesores.

5.4 El pago de lo no debido como un derecho subjetivo en Colombia

En el ordenamiento tributario colombiano, la norma que establece el derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos es el parágrafo

17 Pérez de Ayala, José Luis, “La subjetividad tributaria”, en *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Temis, 2001, p. 158.

segundo del artículo 850 del Estatuto Tributario, al decir: “La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera fuere el concepto del pago”. Asimismo, el artículo 851 ibídem dice: “Facultad para fijar trámites de devolución de impuestos. El gobierno establecerá trámites especiales para agilizar la devolución de impuestos pagados y no causados o pagados en exceso”.

En España existen normas similares, con la diferencia de que el artículo 32 de la Ley General Tributaria es más explícito en conceder el derecho a la devolución de los ingresos indebidos que el Estatuto Tributario colombiano, ordenado en el artículo 850 del estatuto tributario, mediante trámites especiales, artículo 851 ibídem.

Resulta preocupante que, hasta el momento, en Colombia no se haya expedido el decreto reglamentario —como se hizo en España, con el Real Decreto 1163 de 1990— a fin de establecer un procedimiento especial para el pago de lo no debido, pues el procedimiento para la devolución de los saldos a favor de las liquidaciones privadas no es el más adecuado, ni se aplica por parte de la Administración. Son figuras muy distintas, pues los saldos a favor de las liquidaciones privadas se encuentran cuantificados y pueden volverse definitivos si prescribe la acción de la Administración para modificar la liquidación privada, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 689-1 y 714 del Estatuto Tributario. En cambio, el pago de lo no debido se encuentra implícito en la liquidación privada o en el acto administrativo, siendo un derecho complejo, el cual debe sustentarse por el contribuyente ante la Administración tributaria, para su reconocimiento, pago o compensación.

Sin embargo, en la actualidad, los contribuyentes pueden exigir a la Administración tributaria seguir el mismo procedimiento de devolución de los saldos a favor para la devolución del pago de lo no debido, como lo ordena el artículo 850 ibídem, mientras se establece un procedimiento especial, como lo prevé el artículo 851ib¹⁸.

18 El artículo 851 del Estatuto Tributario dice: “Facultad para fijar trámites de devolución de impuestos. El gobierno establecerá trámites especiales que agilicen la devolución de impuestos pagados y no causados o pagados en exceso”.

5.5 El carácter público del derecho al pago de lo no debido

Para el doctor César García Novoa¹⁹, la obligación de devolución del indebido, por estar íntimamente ligada al derecho tributario, es de carácter público. Lo explica teniendo presente el artículo 32 de la Ley General Tributaria, como una cláusula general, agregando que para el nacimiento de la obligación es necesario cumplir con todos los presupuestos del pago indebido, conforme con las normas y los principios del derecho tributario, de la obligación principal de tributar, para lo cual es fundamental que exista un pago indebido. Al margen del valor del derecho común, recogido en el derecho civil, no es necesario acudir al Código Civil pues la norma reguladora de la devolución del indebido es de carácter público.

En Colombia, igual a la legislación española, el derecho a la devolución del pago de lo no debido tiene carácter público, contenido en el artículo 850 del Estatuto Tributario, al decir “La Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes los pagos, en exceso o de lo no debido, que estos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias [...]”; sin embargo, las administraciones tributarias nacional y territorial no han querido reconocerla, pero allí está el derecho para exigirlo.

5.6 Obligación de dar

En cuanto al *contenido* de la obligación del indebido tributario por parte del Estado, se puede calificar como de “dar”, pues exige el pago o la compensación de una suma de dinero, en pago del impuesto indebido, constituyendo una obligación pecuniaria.

En consecuencia, la obligación del Estado es de “valor”, no de “cantidad”, en cuanto lo debido es una suma de dinero, calificada como de capital, y no unos frutos o rendimientos que el poseedor restituye al propietario. En consecuencia, el artículo 32-2²⁰ de la Ley General Tributaria española reco-

19 García Novoa, César, *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, ob. cit.

20 El artículo 32-2 de la Ley General Tributaria, dice: “Devolución de ingresos indebidos. [...] 2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que

noce la obligación del Estado de pagar intereses de mora a favor del acreedor, por haber aprovechado el Estado durante un tiempo el valor indebido.

5.7 Los presupuestos de hecho de la devolución de ingresos indebidos

5.7.1 Pago efectivo o garantizado del tributo indebido

El doctor César García Novoa²¹ define el ingreso indebido de la siguiente manera: “Existe pago indebido de un tributo cuando se satisface una obligación tributaria que no existe por falta de objeto”.

La Ley General Tributaria española no define qué debe entenderse por “ingreso indebido”, por lo cual la doctrina ha tenido que recurrir a los conceptos normativos de orden reglamentario, como es el Real Decreto 1163 de 1990, el cual cita algunos supuestos de hecho de pagos indebidos, en su artículo 7, y la nueva Ley General Tributaria, artículo 221, como la duplicidad de pago, el pago en exceso o los pagos prescrita la deuda; pero de la misma norma se deduce que puede haber otros, nacidos de la liquidación privada o de actos de gestión de la administración tributaria, por errores materiales, de hecho, de derecho o aritméticos.

De tal manera, para la existencia del ingreso indebido debe darse la entrada material de dinero al Tesoro Público, o de cualquier ente público, institucional, territorial o corporativo, ocasionado por el pago de deudas tributarias. También puede darse el ingreso indebido cuando el obligado tributario ha prestado caución sobre un acto administrativo de liquidación o sanción, mediante póliza u otro documento, obligando al contribuyente o a un tercero a garantizar la deuda tributaria. Si se ha prestado garantía se debe entender que el Estado tiene en sus arcas los tributos liquidados; por tanto, el obligado tributario no puede eludir su pago.

No se pueden incluir dentro de este derecho los ingresos públicos no tributarios, pero sí caben dentro de la definición del artículo 32 de la Ley

se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del período a que se refiere el párrafo anterior”.

21 García Novoa, César, *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, ob. cit., p. 99.

General Tributaria las tasas y las contribuciones especiales, por tener la calidad de tributos. También deben incluirse las retenciones en la fuente pagadas indebidamente.

5.7.2 Pago incorrecto de una obligación *ex lege*

Como toda obligación *ex lege*, la devolución del pago de tributos indebidos exige algunos requisitos para el nacimiento de la misma. Para comprender mejor el concepto es necesario recurrir al derecho común. En el derecho civil, es pago indebido aquel realizado a quien no tenía derecho a cobrarlo, pues lo pagado no lo debía, exigiéndose el error del *solvens*, siendo indiferente el error de quien cobra.

Esta definición del derecho privado es *ad initio* válida para efectos tributarios, pues el indebido tributario se genera cuando se realiza un pago tributario sin existir objeto o causa. Sin embargo, dadas las peculiaridades del indebido tributario, debemos precisar sus características, que las diferencian del derecho privado.

En el derecho privado, el pago es un negocio diferente al nacido de la obligación, el cual se extingue, es solo un antecedente necesario. En cambio, el pago de una obligación tributaria es el cumplimiento de una "obligación *ex lege*", el cual configura un acto en cumplimiento de una norma legal, originada en la realización de un supuesto de hecho imponible, indicativa de capacidad de pago, cuya cuantía se ajuste al valor debido. Por lo anterior, el pago indebido constituye el incumplimiento de la ley o, dicho de otra manera, un cumplimiento incorrecto. Entonces, surge para el Estado la obligación jurídica de devolver el pago inexacto. Y constituye el elemento generador del derecho a la devolución del ingreso indebido.

5.7.3 El nacimiento de la obligación del pago indebido

En España parece claro el nacimiento del derecho al indebido, según lo conceptualizado por el profesor César García Novoa²², para quien la obligación nace en el momento de efectuar el ingreso indebido o desde cuando el obligado tributario puede solicitar la devolución del indebido, de acuerdo con las reglas del artículo 67-1 de la Ley General Tributaria, pues

22 *Ibid.*, p. 163.

siendo una obligación legal, ha de nacer de la realización de un hecho o evento. Con la realización de ese presupuesto nace para el Estado su calidad de deudor.

El nacimiento de la obligación de devolución del indebido ha de diferenciarse de otros momentos del proceso de devolución, como son su reconocimiento mediante una liquidación oficial o resolución y su pago, que vienen a ser aspectos instrumentales complementarios de dicho nacimiento. El artículo 32 de la Ley General Tributaria define como autónomo el derecho a la devolución del ingreso indebido, queriendo el nacimiento de la obligación cuando se presenta la realización del presupuesto de hecho legal —el pago indebido— aunque para su cumplimiento sea necesaria la determinación mediante una liquidación provisional o una resolución.

En la legislación colombiana, igual como ocurre en la legislación española, el nacimiento del derecho a la devolución de los pagos indebidos nace con la realización del presupuesto de hecho —el pago de lo no debido—, siendo su reconocimiento y liquidación posteriores, como se deduce de los artículos 11 y 21 del Decreto 1.000 de 1997 y del artículo 2536²³ del Código Civil.

6. Clasificación de los distintos supuestos del pago de lo no debido en materia tributaria

Una vez precisados los fundamentos constitucionales y legales, y los aspectos generales de los pagos indebidos, es necesario entrar a precisar los aspectos relevantes de cada uno de los supuestos, clasificados en tres grandes grupos: 1) tributos exigidos administrativamente, 2) errores en las autoliquidaciones, y 3) indebidos sobrevenidos.

23 El artículo 2536 del Código Civil dice: “Artículo 2536. Modificado por la Ley 791 de 2002, Art. 8o. La acción ejecutiva se prescribe por cinco (5) años. Y la ordinaria por diez (10).

La acción ejecutiva se convierte en ordinaria por el lapso de cinco (5) años, y convertida en ordinaria durará solamente otros cinco (5).

Una vez interrumpida o renunciada una prescripción, comenzará a contarse nuevamente el respectivo término”.

6.1 Pago de lo no debido en actos administrativos

Cuando mediante un acto administrativo se exija el pago de un tributo, sin haber obligación legal de ello, se presenta un pago indebido, el cual puede presentarse en los siguientes eventos:

6.1.1 Ausencia del hecho imponible

El eminente profesor italiano Dino Jarach²⁴ describe magistralmente el hecho imponible en los siguientes términos:

La obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica *ex lege*, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el supuesto de hecho determinado por la ley. Por voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco se hacen depender de verificarse un *hecho jurídico*, el titulado presupuesto legal del tributo, o hecho imponible.

Así como en materia civil los contratos son nulos si faltan algunos elementos esenciales de los mismos, en materia tributaria, si el acto liquidatorio fue expedido violando las normas tributarias es inválido, por ser la obligación tributaria *ex lege*, no depende del error del Estado o del contribuyente, sino de los hechos realizados por el sujeto pasivo. Por ello, cuando la administración tributaria exige un tributo sin haberse realizado el supuesto de hecho, se ha tributado sin causa u objeto, y la ausencia del presupuesto de hecho causa el indebido²⁵. Este fenómeno también puede ocurrir cuando falta el presupuesto de hecho o el mismo ha sido derogado, anulado, es inexistente o inexecutable.

También constituye pago de lo no debido liquidar un mayor impuesto al exigido por la ley mediante una determinación equivocada del tributo, en perjuicio del contribuyente, como cuando se rechacen: costos, deducciones, exenciones o impuestos descontables; cuando se presenta un error

24 Jarach, Dino, *El hecho imponible*, 3 ed., Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1971, p. 73.

25 Plazas Vega, Mauricio Alfredo, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, 2 ed., Bogotá, Temis, 2005, pp. 698 a 701.

aritmético al calcular el tributo con una tarifa mayor a la legalmente exigida, errores estos sustantivos en contra del contribuyente.

6.1.2 Vicios formales en el acto de liquidación o sanción

Igualmente, el pago será indebido si el acto de determinación del tributo o de la sanción está incurso en alguna de las causales de nulidad contenidas especialmente en el artículo 217, de la Ley General Tributaria — violación del debido proceso—, como originaria de indebido tributario, por remisión del artículo 221-3; o a la violación manifiesta de la ley procesal, señalada por el artículo 219-1.

En la legislación colombiana, el artículo 730 del Estatuto Tributario se refiere a las causas de nulidad específicas del derecho tributario; pero existen otras causales establecidas en dicho estatuto, como son la violación del debido proceso (art. 29 Superior), y las causales de revocación del artículo 69 del Código Contencioso Administrativo, aplicables por remisión al derecho tributario. Si se declara la nulidad de lo actuado, se considera indebido el valor recibido por el Estado desde el momento del pago²⁶.

6.2 Pago de lo no debido en autoliquidaciones

Dentro del procedimiento tradicional en materia tributaria, tanto en España como en Colombia, las liquidaciones privadas eran objeto de revisión mediante la expedición de la liquidación oficial. El contribuyente participaba aportando los hechos constitutivos de la obligación tributaria, y era la Administración la que los calificaba e interpretaba, por lo cual el contribuyente solo participaba de los errores de hecho.

Con la simplificación y modernización de la Administración tributaria, se ha implementado la declaración-liquidación, en la cual el contribuyente está obligado, no solo a suministrar los elementos constitutivos de la obligación tributaria, sino a calificar legalmente esos hechos y demás elementos de la determinación de sus tributos e interpretar las normas apli-

²⁶ Younes de Salcedo, Ruth, "Validez y eficacia de los actos de determinación", en *Derecho Tributario*, 2 ed., Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1999, p. 465.

cables a cada caso. Labor de por sí muy difícil para la generalidad de los sujetos pasivos, y se constituye en el origen de la mayoría de los errores de los particulares.

Por lo anterior, las infracciones más comunes de los sujetos pasivos se presentan tanto por las circunstancias de hecho como sobre la existencia, interpretación y aplicación de las reglas jurídicas al caso concreto. Si el sujeto pasivo comete uno o varios errores y paga en exceso de lo debido, tiene derecho a repetir contra la Administración.

El error debe ser sobre una manifestación *externa* de la voluntad, no sobre la formación interna de la misma. La obligación nace de la ley, no de lo que desee o quiera el sujeto activo o pasivo, no existiendo libertad para elegir el objeto de la obligación, la persona deudora, ni la finalidad o motivo de la misma. En contraposición al derecho privado, en el cual los errores en la formación de la voluntad pueden incidir en el cumplimiento de las obligaciones, en la autoliquidación no importa la formación de la voluntad, al no ser un negocio privado, sino un acto jurídico, en cumplimiento de un mandato legal. Por ello, el pago indebido no nace de la voluntad del sujeto pasivo sino del error en la aplicación de la ley.

La interpretación de las normas tributarias es una ciencia propia de verdaderos juristas expertos, como dice el profesor Ramón Valdés Costa²⁷ a propósito de su estudio sobre la interpretación de dichas normas:

La afirmación fundamental es que las normas tributarias se interpretan como todas las demás normas jurídicas. Como lo sostiene la doctrina más autorizada, la labor del intérprete debe tener por exclusivo objeto, determinar el verdadero significado de la norma. En este propósito podrá utilizar todos los métodos admitidos por la ciencia jurídica, llegar a resultados extensivos o restrictivos del sentido gramatical, de los vocablos utilizados en la ley en forma impropia o imprecisa y colmar los vacíos normativos recurriendo a la integración analógica.

Como se puede apreciar, la interpretación es difícil aun para expertos.

27 Valdés Costa, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, ob. cit., pp. 283 a 313.

6.3 Devolución del pago de lo no debido en actos sobrevenidos

Hasta ahora hemos tratado los indebidos por errores de los particulares o de la Administración tributaria, pero también pueden sobrevenir por motivos distintos a estos, como son los casos en los cuales a pesar de haberse calculado y pagado los tributos de acuerdo con los presupuestos de ley, resultan posteriormente indebidos. Ello puede ocurrir por decisión del poder legislativo o por fallos de la Corte o Tribunal Constitucional. El indevido se puede originar por alteración de la voluntad del legislador, como cuando se dan efectos retroactivos a una ley que establece una exención, o por la Corte o Tribunal Constitucional, al declarar la inexecutable de una norma tributaria con efectos *ex tunc*, desde antes.

El concepto de ingresos tributarios indebidos “sobrevenidos” es eminentemente doctrinal, orientado a señalar el pago de un tributo sin haber causa legal para ello, devenido luego de haberse presentado la autoliquidación o producirse la liquidación oficial. Asimismo, liquidaciones ajustadas al presupuesto de hecho pero luego modificadas en forma retroactiva, por un acto general, como por ejemplo: 1) por nulidad de un acto general, como un decreto o resolución que establecía un tributo; 2) originados por inexecutable de una ley, con efectos *ex tunc*; 3) nacidos por expedición de una ley interpretativa con efectos retroactivos a favor del contribuyente; 4) por nuevos precedentes jurisdiccionales, y 5) indebidos por aplicación retroactiva de las consultas oficiales vinculantes.

La devolución de los ingresos tributarios indebidos sobrevenidos está reconocida en el artículo 219-1, de la Ley General Tributaria, al decir: “cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado”, y debe seguirse el proceso establecido en el mismo artículo, como un proceso de *revocación*, sujeto a plazo de prescripción de cuatro años.

7. Prescripción del pago de lo no debido en materia tributaria

7.1 El fenómeno de la prescripción en los ingresos indebidos

Existe en la legislación colombiana, como en la española, el respeto y la protección de los derechos subjetivos de los asociados, mediante accio-

nes ante las autoridades para hacerlos cumplir; pero si dichas acciones no se ejercen dentro de determinado tiempo se pueden extinguir²⁸. El derecho subjetivo a los indebidos tributarios en la legislación española está contenido en la Sección III, que trata de “las obligaciones y deberes de la Administración tributaria”, artículo 32²⁹ de la Ley General Tributaria; y en el caso colombiano el artículo 850 del Estatuto Tributario.

Siendo el derecho a la devolución una obligación nacida de la ley, como lo hemos establecido, en concordancia con el artículo 2302 del Código Civil colombiano, tiene la virtud de crear obligaciones y si no se exigen dentro de determinado plazo, prescriben. En otras palabras, se extingue la obligación a favor del deudor, en este caso, el Estado. Ello ocurre por cuanto el derecho a la devolución de ingresos indebidos es un derecho de crédito, aunque complejo, sujeto a la figura de la prescripción, modo excepcional de extinguir dicha obligación, dentro de un determinado tiempo, fijado por la ley.

El fenómeno de la prescripción, de vital importancia en el derecho, como un modo de extinguir las obligaciones, está definido en el artículo 2512 del Código Civil colombiano, y comprende dos clases: la prescripción *adquisitiva* y la *extintiva* de obligaciones. La prescripción *adquisitiva* es la manera de adquirir las cosas ajenas, por el transcurso de cierto tiempo; y la *extintiva*, es la manera de impedir que puedan ejercer acciones contra ciertas obligaciones, por el transcurso de cierto tiempo³⁰. Para nuestro estudio es importante analizar la prescripción extintiva, pues ella se ha constituido en el principal obstáculo para la solicitud del pago de lo no debido en el derecho colombiano, por mala interpretación de la misma.

28 Mayor detalle sobre este tema se puede leer en el artículo de Fernando Hinestrosa Forero, “La prescripción extintiva”, *Revista Derecho Civil y Comercial*, Bogotá, Biblioteca Jurídica DIKE, 1999, p. 504.

29 El artículo 32(1) de la Ley General Tributaria, dice: “Devolución de ingresos indebidos. 1. La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta Ley.”

30 López Blanco, Hernán Fabio, *Procedimiento Civil*, Bogotá, Dike, 2005, p. 498.

La prescripción extintiva la ha calificado la jurisprudencia como norma de orden público, a la cual se refiere la Corte Suprema de Justicia en los siguientes términos:

El concepto de leyes de orden público, comprende aquellas normas que tienden a asegurar la organización que posee una sociedad para su normal y correcto funcionamiento, y que tiene como característica predominante que interesa más a la comunidad que a los hombres individualmente considerados y se inspira más en el interés general que en el de los individuos³¹.

7.2 La prescripción del pago de lo no debido

El término de prescripción de la acción para solicitar el indebido tributario en España es de cuatro años —de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 66 de la Ley General Tributaria— contados por regla general desde el ingreso del pago indebido al Tesoro; pero puede ser distinto según la clase de supuesto de ingresos indebidos solicitado, como lo establece el artículo 67 *ibídem*, los cuales se pueden discriminar de la siguiente manera: 1) la prescripción de los indebidos nacidos de pagos en exceso se inicia desde la fecha del ingreso indebido al Tesoro público; 2) la prescripción de las autoliquidaciones se inicia desde el día siguiente al vencimiento del plazo para su presentación, si el pago se hizo conjuntamente, o desde la fecha del pago si este fue posterior; 3) la prescripción de los actos administrativos en firme se inicia el día siguiente al conocimiento o notificación del mismo, y 4) la prescripción de los ingresos indebidos sobrevenidos se inicia desde el día siguiente a la fecha que se pueda solicitar el indebido, por el conocimiento del acto, hecho, sentencias o resoluciones administrativas que originaron el indebido, pues antes del conocimiento del acto originario del indebido no se puede reclamar.

7.3 Crédito líquido y exigibilidad

Si el derecho a la devolución fuera de crédito, tendrían que llenarse los mismos presupuestos para prescribir obligaciones con las calidades de líquido; sin embargo, la deuda del pago de lo no debido no tiene tal calidad, es un acto complejo, nacido de la ley, no es un simple contrato o

31 Corte Suprema de Justicia, casación junio 27 de 1940 "G J", tomo XLIX.

título: nace necesariamente inexigible, necesitando de un acto oficial que reconozca la deuda de una manera líquida y exigible. El derecho a la devolución es líquido, en el caso de los pagos en exceso y en saldos a favor de las autoliquidaciones o actos administrativos.

Afortunadamente, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha venido cambiando al hacer innecesaria la corrección previa de la liquidación privada para la solicitud del indebido tributario —sentencia 15.234, del 6 de abril de 2006, del Consejo Estado, M. P. Héctor J. Romero Díaz—. Ahora retrocediendo en la jurisprudencia como se presenta en este ensayo con la sentencia 12.965 de 2010.

En la legislación española, el término de prescripción de la obligación del indebido tributario es igual al de caducidad o firmeza de la liquidación privada, es decir, cuatro años, pero tiene la característica de la existencia de dos prescripciones separadas: 1) la de solicitar el contribuyente el reconocimiento del derecho a la devolución y su cuantificación, llamado *prescripción del derecho* (art. 66 literal c, Ley General Tributaria), y 2) la acción para exigir el pago del derecho reconocido, llamado *caducidad ejecutiva* de la acción (art. 66 d, ibídem).

La existencia de dos plazos de prescripción para un mismo derecho puede ser perjudicial para el contribuyente, pues si la Administración tributaria no paga oportunamente el valor reconocido, tiene que volver a presentar una petición para interrumpir la segunda prescripción cuando el acto administrativo de reconocimiento del derecho a la devolución es un *título ejecutivo* a cargo del Estado y a favor del particular, que no amerita una nueva prescripción.

7.4 Prescripción de cinco años - pagos en exceso y pago de lo no debido

La prescripción de cinco años, se da para los dos supuestos de devolución de: 1) pagos en exceso; 2) pago de lo no debido, de conformidad con lo reglamentado por el artículo 11³² del Decreto 1.000 de 1997, que remite

32 El artículo 11 del Decreto 1.000 de 1997, dice: “Artículo 11. Término para solicitar la devolución por pagos en exceso. Las solicitudes de devolución o compensación por pagos

la prescripción de los “pagos en exceso” a lo dispuesto en el artículo 2536 del Código Civil, plazo de la acción ejecutiva. A su vez, el artículo 21³³ *ibídem*, remite la prescripción del “pago de lo no debido” al artículo 11 *ibídem*, por lo cual ambos supuestos tiene el mismo plazo de prescripción.

El término establecido actualmente es de cinco años, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley 791 de 2002, que modificó el artículo 2536 del Código Civil. Si el término de prescripción comenzó *antes* de la vigencia de la Ley 791, publicada el 27 de diciembre de 2002, el plazo es de diez años, hasta el 27 de diciembre de 2012.

7.5 Prescripción de indebido originado en liquidaciones privadas

La prescripción de indebidos originados en liquidación privada —cinco años— se inicia desde la fecha de vencimiento para la presentación de la liquidación privada, si el pago se efectuó con la misma, o desde su pago efectivo, si este fue posterior, como se deduce de los artículos 11 y 21 del Decreto 1.000 de 1997, y de la jurisprudencia del Consejo de Estado, en las cuales no se exigió la corrección de la liquidación privada por no estar obligados a declarar los obligados tributarios demandantes —sentencia 13.380, del 9 de diciembre de 2004, Consejo de Estado, Sección Cuarta, M. P. Héctor Romero Díaz, y sentencia 14.442, del 5 de mayo de 2005, Consejo de Estado, M. P. María Inés Ortiz Barbosa.

en exceso, deberán presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil.

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

- 33 El artículo 21 del Decreto 1000 de 1997, dice: “Término para solicitar y efectuar la devolución de pagos de lo no debido. Habrá lugar a la devolución o compensación de los pagos efectuados a favor de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento, para lo cual deberá presentarse solicitud ante la Administración de Impuestos y Aduanas donde se efectuó el pago, dentro del término establecido en el artículo 11 del presente Decreto. La Administración para resolver la solicitud contará con el término establecido en el mismo artículo”.

7.6 Prescripción de indebidos originados en actos administrativos en firme

Se inicia la prescripción de cinco años desde el día siguiente a la fecha de firmeza o ejecutoria del respectivo acto de liquidación del tributo o de la resolución sancionadora, pues solo a partir de ese momento el obligado tributario pudo conocer dicho indebido para reclamarlo. No necesariamente desde su pago efectivo, por cuanto puede haberse originado en un proceso de discusión administrativa o contenciosa, o el indebido tributario se concreta en dicho acto administrativo.

El término de prescripción se inicia con el *conocimiento* del acto administrativo, pues solamente a partir de ese momento al particular le es reconocido el derecho. Antes de ello, el derecho estaba en litigio. Se presume el conocimiento del acto administrativo por parte del contribuyente a partir de la ejecutoria del mismo.

Cuando un contribuyente presenta una solicitud de rectificación de su liquidación privada mediante un proyecto del artículo 589 del estatuto tributario, y la Administración tributaria lo objeta y el contribuyente se ve en la necesidad de recurrir dicho acto y culmina con un fallo a favor del particular, solo en ese momento le es reconocido el derecho, y por tanto, puede hacer la solicitud de la devolución respectiva. Actos administrativos o fallos sustitutos de la liquidación privada y, por tanto, su prescripción no puede contarse a partir del vencimiento de esta, como se lee en la sentencia 13.677³⁴.

7.7 Prescripción de la devolución del pago de lo no debido sobrevenido

La prescripción de los indebidos sobrevenidos —cinco años— se inicia a partir del día siguiente a la publicación o notificación del acto administrati-

34 En la sentencia 13.677, del 24 de julio de 2003, El Consejo de Estado, Sala Cuatro, con ponencia de la doctora de Ligia López Díaz, el tribunal fue claro al decir: "Para la Sala si bien es cierto que cuando se trata de saldos a favor originados en 'declaraciones tributarias', de acuerdo con lo previsto en el inciso 1º de los artículos 816 y 854 del Estatuto Tributario, las solicitudes de compensación y/o devolución deben presentarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de vencimiento del término para declarar, no ocurre lo mismo si el sal-

vo o judicial originario del indebido tributario, como ocurre con la publicación de una sentencia anulatoria de un acto general o la inexequibilidad de una norma legal. En el caso de una ley interpretativa, desde el día siguiente a la promulgación de la misma. Para los precedentes jurisdiccionales, desde la publicación del fallo que contiene la *nueva doctrina*.

Contrario a lo establecido para los actos administrativos *en firme*, la prescripción no se inicia con la ejecutoria del acto *particular*, sino del acto o hecho sobrevenido. Únicamente a partir del conocimiento del acto general posterior se origina y conoce el derecho a reclamar por parte del contribuyente —plazos de prescripción establecidos en los artículos 11³⁵ y 21³⁶ del Decreto 1.000 de 1997, y en la doctrina del Consejo de Estado sobre devoluciones fundamentadas en nulidad de actos generales—.

Al respecto, la sentencia 15.234, del 6 de abril de 2004, del Consejo de Estado, M. P. Héctor Romero Díaz, dice:

Lo anterior, teniendo en cuenta que, como lo ha dicho la Sala, *mientras el término para solicitar la devolución no esté vencido, no existe situación jurídica consolidada y procede la solicitud de reintegro*. En el caso examinado, el plazo para presentar la solicitud de lo pagado indebidamente, para la primera de

do a favor se origina en un acto administrativo como la liquidación oficial de corrección, o las decisiones jurisdiccionales, caso en el cual tales actos sustituyen a la declaración para efectos de la devolución o compensación, porque es precisamente a partir de ellos que se tiene una determinación del respectivo valor”.

35 El artículo 11 del Decreto 1.000 de 1997 dice: “Término para solicitar la devolución por pagos en exceso. Las solicitudes devolución o compensación por pagos en exceso, deberán presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil.

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

36 El artículo 21 del Decreto 1.000 de 1997 dice: “Término para solicitar y efectuar la devolución de pagos de lo no debido. Habrá lugar a la devolución o compensación de los pagos efectuados a favor de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento, para lo cual deberá presentarse solicitud ante la Administración de Impuestos y Aduanas donde se efectuó el pago, dentro del término establecido en el artículo 11 del presente Decreto. La Administración para resolver la solicitud contará con el término establecido en el mismo artículo”.

las declaraciones de importación vence 28 de julio de 2009 y para la última, el 20 de octubre de 2010 (énfasis agregado).

A su vez, la sentencia 14.685, del 16 de febrero de 2006, del Consejo de Estado, M. P. Héctor J. Romero Díaz, dice:

Lo anterior, teniendo en cuenta que, como lo ha dicho la Sala, *mientras el término para solicitar la devolución no esté vencido, no existe situación jurídica consolidada y procede la solicitud de reintegros*. En el caso examinado, los plazos para presentar la solicitud de lo pagado indebidamente, para las declaraciones de importación vencen el 6 de agosto y 16 de septiembre de 2009 y el 6 de abril de 2010 (énfasis agregado).

8. Jurisprudencia del Consejo de Estado sobre la prescripción del pago de lo no debido

La evolución doctrinal que ha tenido la prescripción del pago de lo no debido en los últimos años podemos resumirla en la jurisprudencia del Consejo de Estado, de la siguiente manera:

8.1 Exigencia previa de la corrección de la liquidación privada

Sentencia 13.447 de septiembre 4 de 2003

En una primera etapa de discusión jurisprudencial, la Administración tributaria negaba las solicitudes del pago de lo no debido con el argumento de que previamente debía solicitarse la corrección de la liquidación privada correspondiente, apoyada por los fallos del Consejo de Estado, con fundamento en que las liquidaciones privadas se encontraban en “situación jurídica consolidada” después de vencidos los dos años para corregirla, según el artículo 589 del Estatuto Tributario, disminuidos a un año por el artículo 8 de la Ley 383 de 1997. Posición fijada en la sentencia 13.447³⁷ de septiembre 4 de 2003, con ponencia de la doctora Ligia

37 Sentencia 13.447, Consejo de Estado: “Ante la omisión del procedimiento consagrado en las normas transcritas, la Administración inadmitió la solicitud de compensación para que el contribuyente subsanara esta inconsistencia y corrigiera su declaración atendiendo el procedimiento establecido en la ley. Sin embargo, para ese momento habían transcurrido más de dos años desde el vencimiento del plazo para declarar, en consecuencia la sociedad había perdido la oportunidad para corregir. [...]”

López Díaz, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, en la que se niega al contribuyente la apelación, por cuanto no había seguido el procedimiento establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario para la corrección de la liquidación privada del pago de lo no debido.

El contribuyente no necesitaba corregir la liquidación privada, por cuanto era la devolución de un pago indebido, del impuesto de industria y comercio, hecho sin existir fundamento legal para ello, indebido nacido por un error del contribuyente, susceptible de devolución en los términos del artículo 21 del Decreto 1.000 de 1997 y el numeral 14 de la Orden Administrativa 04 de 2002.

8.2 No es necesaria la corrección para no obligados a declarar

Sentencia 13.380, del 9 de diciembre de 2004, cambio de jurisprudencia

Posteriormente conoció el Consejo de Estado de una solicitud de devolución de la sociedad Alitalia solicitando la devolución del pago de lo no debido, en razón a exoneración del impuesto de industria y comercio por el convenio internacional contra la doble tributación, entre Colombia e Italia, habiendo presentado las liquidaciones privadas y pagado el correspondiente impuesto de industria y comercio, sin estar obligado a ello.

La entidad municipal rechazó la solicitud de devolución, con el argumento de la corrección previa de las liquidaciones privadas, pues las declaraciones tributarias gozan de presunción de veracidad. El Alto Tribunal al fallar dijo: “al no estar obligada a declarar la sociedad, la liquidación privada no surte ningún efecto, como lo dispone el artículo 594-2³⁸ del Estatuto Tributario, por remisión, aplicables a las entidades municipales. En consecuencia, mal podía la Administración exigir su corrección como requisito previo para la procedencia de la devolución del pago de lo no debido”.

El pago en exceso que reclama el actor no está configurado, porque el valor cancelado en la declaración de industria y comercio presentada el 15 de noviembre de 1996, corresponde a la misma suma liquidada a cargo, es decir, el contribuyente determinó un saldo a cargo de \$46'593.000 y eso mismo pagó, por tanto no se canceló un mayor valor”.

38 El artículo 594-2 del Estatuto Tributario, dice: “Artículo 594-2. Modificado Ley 223 de 1995, Art. 30. Declaraciones Tributarias Presentadas por los no Obligados. Las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto legal alguno”.

Mediante este fallo, radicado con el número 13.380³⁹, del 9 de diciembre de 2004, el Alto Tribunal cambió su anterior jurisprudencia que exigía para la devolución de pagos indebidos la corrección de la liquidación.

8.3 No es necesaria la corrección cuando existe exoneración

Sentencia 14.442, del 5 de mayo de 2005

Igualmente, conoció el Consejo de Estado⁴⁰ del caso de la Clínica los Rosales, que solicitaba la devolución del pago de lo no debido, por cuanto había declarado y pagado el impuesto de industria y comercio sin estar obligada a ello, por la prohibición establecida en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, aplicable a las entidades del sector salud, al exonerarlas de pagar dicho impuesto. El municipio de Pereira rechaza la solicitud de devolución por no estar de acuerdo con la prohibición legal de gravarla, alegada por dicho contribuyente, y por extemporaneidad de la solicitud de devolución, por haber transcurrido más de dos años desde el vencimiento de la presentación de la declaración tributaria respectiva.

Concluye el Consejo de Estado: “al no existir una causa legal para pagar el impuesto de industria y comercio [...] se configura un pago de lo no debido”, y ordena al municipio a verificar los pagos indebidos que pudo realizar la Clínica para la correspondiente devolución, sin necesidad de corrección de las liquidaciones privadas. Aspecto este último novedoso al señalar lo innecesaria de la corrección de la liquidación privada para determinar el indebido y ordenar a la Administración verificar y liquidar el valor.

8.4 Situaciones jurídicas consolidadas de las declaraciones tributarias

Sentencias 14.685 y 15.234 de 2006

“Solo se configura cuando prescribe el plazo para solicitar devoluciones”.

39 Sentencia 13.380, del 9 de diciembre de 2004, Consejo de Estado, sección Cuarta, M. P. Héctor Romero Díaz.

40 Sentencia 14.442, del 5 de mayo de 2005, Consejo de Estado, M. P. María Inés Ortiz Barbosa.

El Consejo de Estado, contrariando uno de los argumentos principales de la Administración tributaria para rechazar los pagos indebidos, cual es la firmeza de las liquidaciones privadas como situaciones jurídicas consolidadas, no siendo posibles de modificar una vez quede en firme la liquidación privada, se pronunció en dos fallos, manifestando: “la situación jurídica consolidada se presenta en las declaraciones tributarias, en dos eventos: (i) al vencimiento del plazo para modificar las declaraciones tributarias (2 años); y (ii) cuando fueren objeto de devolución, al vencimiento de dicho plazo”⁴¹.

Precisan las dos sentencias referidas (14.685⁴² y 15.234, de 2006), con ponencia del doctor Héctor J. Romero: “mientras no prescriba el término para presentar la devolución del pago de lo no debido, actualmente cinco (5) años, no existe situación jurídica consolidada, en las declaraciones tributarias”.

De la jurisprudencia del Consejo de Estado hasta aquí analizada se puede concluir: la Administración tributaria sigue manteniendo su posición de negar la devolución del pago de lo no debido, si no se corrige previamente la liquidación privada respectiva; en cambio, el Alto Tribunal ha venido entendiendo el pago de lo no debido como una figura distinta a la de los saldos a favor, cambiando su jurisprudencia para fallar a favor de la devolución en tres supuestos de pagos indebidos como: 1) *nulidad de acto general*, cuando el acto general —por ejemplo decreto reglamentario— soportante legal del hecho imponible es declarado nulo; 2) *no obligados a declarar*, cuando el particular no está obligado a declarar y, no obstante,

41 Sentencia 15.234 del 6 de abril de 2004, Consejo de Estado, M. P. Héctor Romero Díaz: “Lo anterior, teniendo en cuenta que, como lo ha dicho la Sala, mientras el término para solicitar la devolución no esté vencido, no existe situación jurídica consolidada y procede la solicitud de reintegro. En el caso examinado, el plazo para presentar la solicitud de lo pagado indebidamente, para la primera de las declaraciones de importación vence 28 de julio de 2009 y para la última, el 20 de octubre de 2010”.

42 Sentencia 14.685, del 16 de febrero de 2006, Consejo de Estado, M. P. Héctor J. Romero Díaz: “Lo anterior, teniendo en cuenta que, como lo ha dicho la Sala, mientras el término para solicitar la devolución no esté vencido, no existe situación jurídica consolidada y procede la solicitud de reintegros. En el caso examinado, los plazos para presentar la solicitud de lo pagado indebidamente, para las declaraciones de importación vencen el 6 de agosto y 16 de septiembre de 2009 y el 6 de abril de 2010”.

lo hace por error, y 3) *exoneración*, cuando existe una prohibición legal de gravar a determinados contribuyentes y éstos, no obstante, lo hacen por error.

8.5 Efectos *ex nunc*, hacia el futuro, de la sentencia de nulidad general

Sentencias 16.085 y 16.086, del 4 de junio de 2009

En el año de 2009, la alta corporación contenciosa cambia radicalmente su jurisprudencia sobre el tema de los efectos de los fallos de nulidad simple con las sentencias 16.085 y 16.086, del 4 de junio de 2009, con las cuales declaró nulas las Ordenanzas 000027 y 00040 de 2001, expedidas por la Asamblea Departamental del Atlántico, “Por medio de la cual se ordena la emisión de la estampilla pro-Hospital Universitario de Barranquilla y se dictan otras disposiciones”. Haciendo un cambio brusco y sin fundamentarse jurídicamente, manifiesta en los Considerandos del fallo: “Comoquiera que la nulidad declarada en esta sentencia recae sobre un acto de carácter general, sus efectos son *ex nunc*, es decir, hacia el futuro”. Con esta afirmación, la cual no hace parte del fallo, se pretende cerrar la posibilidad de solicitar la devolución del pago de lo no debido, implícita en dicho fallo, de los tributos pagados durante el tiempo de vigencia de las normas declaradas nulas. Lo anterior constituye una burla al ordenamiento jurídico colombiano, pues se pueden seguir expediendo normas legales de carácter tributario, sin consecuencias económicas para las entidades oficiales que las emiten, al no tener la obligación de devolver lo pagado ilegalmente.

Iguals declaraciones contra la devolución del pago de lo no debido se hicieron en la sentencia 16.085, del 4 de junio de 2009, M. P. Héctor J. Romero Díaz. Estos pueden ser hechos aislados del Consejo de Estado, sin fundamento, pero reiterados y contundentes, a pesar de existir toda una tradición jurídica y jurisprudencial del mismo Consejo de Estado sobre los efectos *ex tunc* (hacia el pasado) de los fallos de nulidad simple. Luego de proferidas estas dos sentencias, la misma Sección Cuarta del Consejo de Estado ha aceptado la devolución del pago de lo no debido, por nulidad de acto general, como se puede ver en el cuadro que aparece al final del artículo.

8.6 Términos de prescripción a la luz de la sentencia 16.965 de 2010

Se exige la corrección de la liquidación privada cuando la exclusión no es total.

El Estatuto Tributario establece como término de firmeza de las liquidaciones privadas dos años (arts. 705 y 714). A su vez, el artículo 589 del mismo estatuto establece como plazo para corregir las liquidaciones privadas, disminuyendo el saldo por pagar o aumentando el saldo a favor, un año contado a partir del vencimiento para declarar. Igualmente, los artículos 11 y 21, del Decreto 1000 de 1997, en concordancia con el artículo 2536 del Código Civil, establece como término de prescripción para solicitar el pago de lo no debido el plazo de cinco años.

Ante estas tres clases de prescripciones, la primera pregunta que surge es: ¿por qué tantos términos de prescripción para la firmeza de las liquidaciones privadas? A lo cual someramente se puede responder:

Primero. El término común para la firmeza de las liquidaciones privadas es de dos años contados, por regla general, desde el vencimiento del plazo para declarar; los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario tienen como objeto limitar la acción fiscalizadora de la Administración tributaria.

Segundo. Luego, con el propósito de recortarles oportunidades a los contribuyentes de corregir las liquidaciones privadas a su favor, dicho plazo se disminuyó a un año, aspecto inconstitucional y absurdo, al permitir una ventaja para la Administración tributaria, que no necesita, cuyo fin específico es limitar las correcciones.

Tercero. Como para las devoluciones del pago de lo debido y pagos en exceso, no existía en el estatuto tributario un término de prescripción, mediante los artículos 11 y 21, Decreto 1000 de 1997, se estableció para estos el mismo plazo de las deudas civiles liquidadas, del artículo 2536, del Código Civil. No fue una generosidad del Gobierno Nacional, sino en cumplimiento del principio: “si no existe un plazo de prescripción expreso

en el estatuto tributario, este se llena con los plazos del Código Civil”. Si el Gobierno le hubiera podido fijar un plazo de un año o dos lo hubiera hecho. Tenía las limitaciones mencionadas.

Se extraña el profesor Jesús Orlando Corredor Alejo, en su ensayo publicado en la *Revista Impuestos*⁴³, de aceptar por parte del Consejo de Estado las devoluciones del pago de lo no debido después del término de firmeza de dos años de la liquidación privada. ¿Quién tiene la culpa de la existencia de tres o más términos de prescripción sobre las liquidaciones privadas? Pues la Administración tributaria, no el contribuyente ni el Consejo de Estado.

Pero la pregunta esencial sería: ¿cuál de las tres prescripciones mencionadas se aplica para el trámite de la devolución del pago de lo no debido en materia tributaria? El término de dos años, como afirma el profesor Corredor Alejo; el de un año, como conceptúa la Administración Tributaria, o el de cinco años, como ha venido afirmando en reiteradas sentencias el Consejo de Estado, y que ahora los nuevos magistrados del alto tribunal quieren modificar sin ningún argumento. O mejor, ¿cuál de estas tres prescripciones prevalece para establecer el término del pago de lo no debido en materia tributaria?

8.7 Cuál de las prescripciones enunciadas prevalece para el pago de lo no debido

Sobre la prevalencia de una de las tres prescripciones enunciadas nos parece importante tener en cuenta cómo cada una tiene su función específica.

43 Corredor Alejo, Jesús Orlando, *Revista de Orientación Tributaria Impuestos*, 57, Bogotá, Legis, enero-febrero de 2010. Dice al respecto el doctor Corredor: “En resumen, del análisis de este primer polo tenemos que: uno, los errores de interpretación de una norma legal impiden consolidar la situación jurídica, aunque la declaración adquiriera firmeza. Dos, los errores de liquidación de las obligaciones tributarias habilitan al contribuyente para solicitar la devolución de los pagos errados, aun por fuera del término de firmeza de la declaración respectiva, con la única limitante de hacerlo dentro de los cinco años siguientes, que es el término de prescripción señalado en las normas civiles. Tres, naturalmente, el caso concreto trata de los ingresos de seguridad social u el impuesto de industria u comercio, por lo que está por verse cómo el Consejo de Estado aplicará su tesis, frente a otros ingresos, o frente a otros impuestos”.

La prescripción de un año, del artículo 589 *ibidem*, limita las correcciones de las liquidaciones privadas allí enumeradas, sin que necesariamente tengan relación con la devolución del pago de lo no debido. Dicha corrección puede generar un saldo a favor, pero no necesariamente un pago indebido, pues éste nace cuando se ha pagado el tributo, no cuando se corrige la liquidación privada. Que sea necesario modificar el valor por pagar de la liquidación privada, por medio de una resolución administrativa, para generar administrativamente el pago de lo no debido, es asunto distinto y propicio del proceso de devolución.

La prescripción de dos años sobre la firmeza de la liquidación privada, contenida en los artículos 705 y 714 *ibidem*, se refiere al plazo que tiene la administración para iniciar el proceso de fiscalización en contra de los contribuyentes. No tiene una relación necesaria con la devolución del pago de lo no debido, pues éste tiene su origen en el pago de un tributo, con ausencia del presupuesto de hecho, el cual no siempre nace de un error en la liquidación privada, sino también de una liquidación oficial, o sobrevenido por nulidad de un acto general.

La prescripción del pago de lo no debido, de cinco años, contenida en los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997, en concordancia con el artículo 2536 del Código Civil, es específica para la devolución del pago de lo no debido en materia tributaria, como lo han querido las mismas normas citadas. Y, por mandato legal, no se puede aplicar la prescripción de corrección de la liquidación privada (un año) o de firmeza de la liquidación privada (dos años). Incluso, cuando se trata de indebidos tributarios nacidos de la nulidad de actos generales, el término de cinco años se cuenta a partir de la fecha de publicación de dicho acto, pues sólo a partir de ese momento el contribuyente conocía del derecho a solicitar el indebido tributario.

Lo ideal sería un mismo plazo de prescripción para los tres eventos, como ocurre en España, en donde los cuatro años cuentan tanto para la corrección y firmeza de liquidación privada, como para la devolución del pago de lo no debido.

Por lo anterior, no se puede aplicar la prescripción de un año para presentar la corrección a la declaración privada, ni la de dos años, para la

firmeza de la declaración privada, al proceso de devolución del pago de lo no debido. Y ahora, los nuevos miembros del alto tribunal, con la sentencia 16.965 de 2010, quieren hacer prevalecer, para solicitar el pago de lo no debido, el término de corrección de un año, mezclando peras con manzanas.

9. Conclusiones generales

9.1 Noción y delimitación de ingreso indebido tributario

La noción jurídica del denominado “pago de lo no debido”, en la legislación colombiana, no se encuentra definida en la legislación tributaria española, pero sí por la doctrina más autorizada, la cual ha dicho: “existe pago indebido de un tributo cuando se satisface una obligación tributaria que no existe por falta de objeto”. Indebido originado por un error material en la determinación del tributo, de la liquidación privada u oficial, o sobrevenido después de realizado el presupuesto de hecho.

No configuran indebido tributario los saldos a favor de las autoliquidaciones ni los pagos en exceso, pues ellos no nacen de un error en la determinación del tributo, sino de exceso de retenciones en la fuente o de pagos.

9.2 Fundamentos jurídicos del indebido tributario

El derecho a la devolución de los ingresos tributarios indebidos tiene el mismo fundamento constitucional de la obligación principal de contribuir, el principio de legalidad, *nullum tributum sine lege*, que encarna el sentido democrático del tributo, según el cual, el contribuyente solo está obligado a pagar los tributos establecidos en la ley. De este modo, si el obligado tributario paga más de lo establecido en la norma, por error suyo o de la Administración tributaria, nace el derecho a la devolución del indebido pagado.

Este derecho se apoya en el principio del derecho civil: nadie puede enriquecerse en perjuicio de otra persona, pues el Estado y el contribuyente son partes iguales en la relación jurídica-tributaria.

9.3 Presupuestos de hecho que configuran el indebido tributario

El indebido tributario, como toda obligación *ex lege*, nace de la realización de un presupuesto de hecho y deben cumplirse dos condiciones: 1) el ingreso efectivo al Tesoro Público del tributo indebido o la garantía o caución legal del pago del tributo; 2) que se haya originado en cualquiera de los siguientes eventos: por error sustantivo en la liquidación privada; por error sustantivo en el acto administrativo de determinación del tributo o sanciones; por invalidez del acto administrativo; o sobrevenido después de realizado el presupuesto de hecho de la obligación tributaria.

9.4 Clasificación de los indebidos tributarios

La doctrina más autorizada ha clasificado los ingresos tributarios indebidos de la siguiente manera:

9.4.1 Los originados en la liquidación privada

Los ingresos indebidos originados en la liquidación privada se presentan cuando la misma contiene errores materiales en la determinación del tributo, en contra del obligado tributario, causantes de la obligación de devolución, pues el contribuyente sólo es obligado a pagar los tributos fijados por la ley.

9.4.2 Los originados en actos administrativos en firme

Los indebidos originados en actos administrativos en firme, por errores materiales en la determinación de los tributos o sanciones, en contra del obligado tributario; o por omisiones procesales en la gestión tributaria, que atenten contra el derecho de defensa del contribuyente o causantes de invalidez del acto, generando la obligación de devolución. En cumplimiento de los principios de legalidad y debido proceso, según los cuales el contribuyente solo es obligado a pagar los tributos fijados por la ley y mediante el proceso establecido en la misma.

9.4.3 Los ingresos indebidos sobrevenidos

Los ingresos indebidos sobrevenidos se caracterizan por encontrarse ajustados a derecho en su forma original —por autoliquidación o acto

administrativo—, pero luego sobrevienen indebidos, por circunstancias posteriores a su formación, como: nulidad de un acto general; declaratoria de inexecutable de una ley, con efectos *ex tunc*; promulgación de una ley interpretativa; nueva jurisprudencia del Tribunal Económico-Administrativo español o Consejo de Estado colombiano; consulta escrita vinculante de la Administración tributaria; o conocimiento de hechos nuevos sobrevenidos.

9.4.3.1 Nulidad de un acto general

Cuando el órgano judicial competente ha declarado nulo un acto administrativo general, como un decreto o una resolución, con el cual se gravaba o sancionaba al obligado tributario, por los efectos retroactivos y materiales del fallo se origina un indebito tributario, causando el derecho de devolución. La nulidad del acto general afecta la legalidad de los actos singulares que contenían el gravamen, parcial o totalmente, volviendo las cosas a su estado anterior, como si la norma anulada no hubiera existido.

En España existe un proceso autónomo y expedito para reconocer este derecho; en cambio, aquí en Colombia, la Administración tributaria ha venido exigiendo la corrección de la liquidación privada para reconocerlo. El Consejo de Estado ha desconocido dicha exigencia.

9.4.3.2 Inexecutable de una ley

Cuando la Corte o Tribunal Constitucional declare inexecutable una norma con fuerza de ley, con efectos *ex tunc*, retroactivos, gravando o sancionando al obligado tributario, se origina un indebito tributario, causando la obligación de devolución.

Actualmente, tanto en España como en Colombia, los efectos temporales de las sentencias de inexecutable son, por regla general, *ex nunc* o profuturo, y solo excepcionalmente *ex tunc* o retroactivos. Según se deduce de la jurisprudencia, la causa han sido los efectos económicos de los fallos retroactivos sobre la Hacienda Pública, como lo han manifestado en sus fallos los Altos tribunales constitucionales. Se han preferido las conveniencias económicas del Estado a la seguridad jurídica, entendida esta como la defensa del principio de legalidad, *nullum tributum sine lege*,

en cuanto el obligado tributario solo es responsable de pagar lo establecido por la ley.

Al retirarle los efectos *ex tunc* a los fallos de inexecutable, se autoriza la arbitrariedad del Estado para establecer tributos ilegales, que luego no tienen la obligación de devolver al particular. Aspecto este muy bien ilustrado por las palabras de un famoso ministro de hacienda colombiano, que al preguntarle por la ilegalidad de un tributo, contestó: “todavía tiene presunción de legalidad, tan pronto fuera declarado inconstitucional lo dejaría de cobrar”. De este modo, se pueden establecer tributos ilegales con la seguridad de sus efectos profuturo, violando abiertamente el principio de legalidad.

9.4.3.3 Ley interpretativa

Cuando el poder legislativo promulgue una ley interpretativa, por su naturaleza retroactiva, sobre una norma y cuya interpretación favorezca al contribuyente, se origina un ingreso indebido, causante de la obligación de devolver el tributo realizado sin causa legal. El ingreso indebido se origina por cuanto la norma interpretativa se integra a la interpretada, para formar una sola regla de derecho, aplicable desde la expedición de norma interpretada. En Colombia ha sido nugatoria la aplicación de la retroactividad para las leyes interpretativas, cuando han sido a favor de los contribuyentes, pues la Corte Constitucional, en defensa de la Hacienda Pública, ha declarado inexecutable dicha interpretación retroactiva.

9.4.3.4 Nueva jurisprudencia

Cuando el Tribunal Económico-Administrativo español o el Consejo de Estado colombiano cambian su jurisprudencia por una nueva, favoreciendo al obligado tributario, se origina un ingreso indebido, causando la obligación de devolución. La nueva interpretación de la ley se integra a la norma interpretada para formar una sola regla de derecho, desde la expedición de dicha norma; y al cambiar retroactivamente, afecta la liquidación privada o el acto administrativo de determinación del tributo o sanción. La obligatoriedad de los precedentes jurisdiccionales fue establecida expresamente en la nueva Ley General Tributaria española. En Colombia, a pesar de la reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado a

favor del contribuyente, la Administración tributaria generalmente no los atiende, al no sentirse vinculada a ella, a pesar de la obligatoriedad impuesta por la Corte Constitucional, como máximo intérprete de la Carta.

9.4.3.5 Consulta escrita vinculante de la Administración tributaria

Como las consultas escritas expedidas por la Administración tributaria española son vinculantes, de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la doctrina más autorizada, también son vinculantes retroactivamente, como los precedentes jurisdiccionales, y originan un ingreso indebido, si con ellas se favorece al contribuyente. La nueva interpretación oficial de la ley se integra a la norma interpretada para formar una sola regla de derecho, desde la expedición de dicha norma; y al cambiar retroactivamente, afecta la liquidación privada o el acto administrativo de determinación del tributo o sanción.

9.5 Elementos materiales de la obligación del indebido tributario

La obligación del Estado de reconocer el derecho a la devolución del pago de lo no debido, como la obligación del particular de pagar los tributos, contienen esencialmente los mismos elementos materiales, determinados por la ley, pero de signo contrario. Los cuales son: *sujeto pasivo*, el Estado por intermedio de la Administración tributaria; *sujeto activo*, el obligado tributario en la legislación española o contribuyente en la legislación colombiana, sobre quienes recaen las obligaciones tributarias; *objeto de la obligación*, los ingresos indebidos, como deuda principal, compuesta por los tributos, las sanciones y los intereses pagados por el contribuyente.

9.6 Intereses de mora

En la legislación española, a la deuda principal deben sumársele los intereses de mora, calculados desde la fecha del pago de los ingresos indebidos a la Administración tributaria, hasta la fecha de pago; en cambio, en la legislación colombiana solo se cancelan desde la fecha del reconocimiento de la devolución, cuando debe devolverse al contribuyente el valor reconocido. No se causan intereses por el periodo que va desde el recibo del ingreso indebido por parte de la Administración tributaria,

hasta su reconocimiento. Sin embargo, en algunos casos el Consejo de Estado ha ordenado el pago de intereses, desde el ingreso al Tesoro Público del tributo, abriendo una puerta (precedente) para demandar dicho reconocimiento.

9.7 La prescripción del pago de lo no debido

Como toda obligación nacida de la ley, el pago del indebido tributario, a cargo del Estado, está sujeto a extinguirse sea por pago, compensación o prescripción. Si no se reclama su reconocimiento y pago dentro de un determinado plazo se extingue la obligación del Estado de devolverlo. La legislación tributaria española ha regulado con bastante precisión los términos de la prescripción fijándola por regla general en cuatro años contados desde cuando pudo solicitarse el indebido o desde el pago efectivo del mismo.

En Colombia, son claros los elementos materiales del derecho al pago de lo no debido, en cambio, la Administración tributaria ha venido sobreponiendo el plazo de prescripción, de cinco años, a la caducidad o plazo para corregir la liquidación privada, de un año, o al plazo de consolidación de la liquidación privada, de dos años.

El Consejo de Estado, en reiterada jurisprudencia, ha afirmado que la prescripción del pago de lo no debido no depende de la firmeza de la liquidación privada, sino de la prescripción del indebido; de tal manera, mientras la liquidación privada sea susceptible de la devolución de un ingreso indebido, su firmeza está sujeta a dicho plazo, fundamentado en el principio legal: “el acto que contiene un indebido tributario es contrario a la ley”.

9.8 Individualización de las prescripciones tributarias

La prescripción es un modo de extinguir los derechos materiales, como el pago de lo no debido. Como la ley ha fijado un término de cinco años, este no se puede acortar aplicando otros plazos, como la firmeza de la liquidación privada —de dos años— o el plazo para corregirla —de un año— del artículo 589 del estatuto tributario, a cada uno de estos términos específicos para cada caso.

Sentencias pago de lo no debido años 2009-2010

No. de radicación	Actor	M. P.	Acción	Fallo	Clase Indebido	Bol. No.
16085 04-Jun-09	Orietta Daza Ariza	Héctor J. Romero Díaz	N.S.	Nulidad arts. 5, 8 y 10 Ordenanza 27 de 2001 y art. 3, 6, 8, 9, y 10 Ordenanza 40 de 2001, Estampilla Pro-Hospital.	Sobvenido por nulidad del acto general.	
16086 04-Jun-09	Cervecería Aguila S.A. - Bavaria S.A.	William Giraldo Giraldo	N. S	Nulidad arts. 5, 6, 8, 9 y 10 Ordenanza 27 de 2001 y art. 2 al 10 Ordenanza 40 de 2001, Estampilla Pro-Hospital.	Sobvenido por nulidad del acto general.	44-2009
16570 18/Jun/09	Hewlett Packard Ltda.	Martha Teresa Briceño de Valencia	NRD	Devolución. Tributo mas intereses por D. 2394 de 2002.	Originado en liquidación privada.	46-2009
15923 09-Jul-09	Arcesa S.A.	Héctor J. Romero Díaz	NRD	Devolución de tributo (GMF) más intereses. Concepto 75488 del 19 de septiembre de 2002 por amparo del Régimen de estabilidad tributaria.	Originado en liquidación privada.	48-2009
16655 16-Jul-09	Salud Total EPS	Martha Teresa Briceño de Valencia	NRD	Devolución. Tributo mas intereses. ICA servicios salud. Nulidad art. 111 L. 788/2002, Sentencia 1040 de 2003.	Sobvenido por nulidad del acto general.	48-2009
16785 13-Jul-09	Tetra Pack Ltda.	William Giraldo Giraldo	NRD	Devolución de tributo (GMF) más intereses por Concepto 75488 del 19 de septiembre de 2002 por amparo del régimen de estabilidad tributaria.	Originado en liquidación privada.	48-2009
17403 06-Ago-09	Avidesa Mac Pollo S.A.	William Giraldo Giraldo	NRD	Devolución. Por nulidad del art. 1, D. 1344 de 1999, sentencia del Consejo de Estado del 7 diciembre de 2000, Exp. 9896, IVA implícito.	Sobvenido por nulidad del acto general.	49-2009
16569 13-Ago-09	Clínica de Marly S.A.	Martha Teresa Briceño de Valencia	NRD	Devolución de tributo más intereses. ICA servicios salud. Nulidad art. 111 L. 788/2002, sentencia 1040 de 2003.	Sobvenido por nulidad del acto general.	51-2009
16142 20-Ago-09	Banco de la República	Martha Teresa Briceño de Valencia	NRD	No procede devolución por omisión de modificar la declaración de IVA.	Originado en la liquidación privada.	50-2009
16881 27/Ago/09	Clínica del Country S.A.	Martha Teresa Briceño de Valencia	NRD	Devolución. Tributo más intereses. Término de prescripción de 10 años.	Originado en liquidación privada.	51-2009
16591 05/Nov/09	Humana Vivir S.A.	Hugo Fernando Bastidas Barcenás	NRD	Devolución de tributo más intereses. ICA servicios salud. Término de prescripción de 10 años.	Originado en liquidación privada.	57-2009
16567 11/Nov./09	Cooameva EPS	Hugo Fernando Bastidas Barcenás	NRD	Devolución de tributo más intereses. ICA servicios salud. Nulidad art. 111 L. 788/2002, sentencia 1040 de 2003.	Sobvenido por nulidad del acto general.	56-2009

No. de radicación	Actor	M. P.	Acción	Fallo	Clase Indebido	Bol. No.
16563 27-May-10	BBVA S.L.	Hugo Fernando Bastidas Bárcenas	NRD	Devolución de tributo más intereses.	Originado en liquidación privada de corrección.	64-2010
16965 08-Jul-10	Montsalud IPS	William Giraldo Giraldo	NRD	No procede devolución por no corregir la liquidación privada.	Originado en liquidación privada.	67-2010

Art. Artículo
D. Decreto
GMF Gravamen a los movimientos financieros
L. Ley
N.S. Nulidad Simple
NRD Nulidad y restablecimiento del derecho.

BIBLIOGRAFÍA

AA.VV., “El precedente jurisprudencial”, en *Anuario de Derecho Constitucional*, 1 ed., Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003.

AA.VV., *Constitución Política de Colombia*, 2 ed., Bogotá, Legis, 2010.

AA.VV., *Código Civil*, 13 ed., Bogotá, Legis, 2004.

AA.VV., *Impuestos 2010 - Estatuto Tributario*, Bogotá, Cijuf, 2010.

AA.VV. *Ley General Tributaria. Antecedentes y comentarios*, Madrid, Asociación Española de Asesores Fiscales, 2005.

Casana Merino, Fernando, *La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria*, España, La Ley, 1992.

Corredor Alejo, Jesús Orlando, *Revista de Orientación Tributaria Impuestos*, 57, Bogotá, Legis, 2010.

Fedele, Andrea, “La reserva de ley”, en *Tratado de derecho tributario*, tomo I, Bogotá, Temis, 2001.

García Novoa, César, *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas, 1993.

García Novoa, César, *La revocación en la Ley General Tributaria*, Navarra, Aranzadi, 2005.

Jarach, Dino, *El hecho imponible*, 3 ed., Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1971.

López Blanco, Hernán Fabio, *Procedimiento Civil*, Bogotá, Dike, 2005.

Obregón, Manuel de Jesús, *Devolución del pago de lo no debido en materia tributaria, Análisis comparativo Colombia-España*, 1 ed., Cali, Sevar Impresores, 2008.

Oundjian Barros, Aleksan, “Mayor impuesto determinado en la liquidación privada”, en *La Jurisprudencia Tributaria del Consejo de Estado. Estudios*, Bogotá, Editorial ICDT, 2004.

Pérez de Ayala, José Luis, “La subjetividad tributaria”, en *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Temis, 2001.

Plazas Vega, Mauricio A., *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, 2 ed., Bogotá, Temis, 2005.

Plazas Vega, Mauricio A., *Ideas políticas y teoría del derecho*, Bogotá, Temis, 2003.

Quintana Ferrer, Esteban, *Devolución de ingresos indebidos y ley general tributaria*, 1 ed., Valladolid España, Lex Nova, 2004.

Uckmar, Víctor, *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, Bogotá, Temis, 2002.

Valdés Costa, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, 3 ed., Bogotá, Temis, 2001.

Valencia Restrepo, Hernán, *Nomoárquica, Principialística Jurídica o Filosofía y Ciencia de los Principios Generales de Derecho*, Bogotá, Temis, 2005.

Younes de Salcedo, Ruth, “Validez y eficacia de los actos de determinación”, en *Derecho Tributario*, 2 ed., Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), 1999.