



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá D.C., dieciocho (18) de febrero de dos mil veintiuno (2021)

Referencia: Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2014-00261-01 (23698)
Demandante: HOCOL S. A.
Demandado: DIAN

Temas: Solicitud de devolución de pagos en exceso. Condición especial de pago.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 31 de enero del 2018, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub sección A, que resolvió (f. 292):

Primero.- Declárese la nulidad parcial de las Resoluciones No. 6283-0002 y 6283-0003 del 16 de enero de 2013, 6283-0005 del 18 de enero de 2013 y 6283-0006 del 22 de enero de 2013, por medio de las cuales la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes negó a la sociedad Hocol S.A. las solicitudes de devolución por pago en exceso respecto del impuesto sobre las ventas correspondientes al cuarto y quinto bimestre del año gravable 2001, tercer bimestre del año gravable 2002 y quinto bimestre del año gravable 2003, respectivamente; y de las Resoluciones No. 11001, 11002, 11003 y 11004 del 15 de noviembre de 2013, proferidas por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, que las confirmó vía recurso de reconsideración, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO.- Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, ORDENÁSE a la U.A.E. DIAN devolver a la sociedad Hocol S.A. los siguientes valores que corresponden al pago en exceso de los intereses moratorios liquidados y pagados por la demandante respecto de la sanción por inexactitud determinada con relación a las obligaciones fiscales originadas en el impuesto de IVA de los bimestres 4° y 5° del año gravable 2001, 3° del año gravable 2002 y 5° del año gravable 2003, junto con los intereses moratorios previstos en el artículo 863 del E.T., a partir del vencimiento del término previsto en el artículo 855 ibídem para resolver las solicitudes de devolución formuladas por la sociedad los días 8, 9 y 15 de noviembre de 2012, hasta que se efectúe la correspondiente devolución a través de giro de cheque, emisión de título o consignación:

Impuesto – período	Valor a devolver
IVA 4° bimestre 2001	\$246.605.500
IVA 5° bimestre 2001	\$63.945.500
IVA 3° bimestre 2002	\$72.265.000
IVA 5° bimestre 2003	\$77.408.000

TERCERO.- No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

(...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante sentencia del 10 de marzo de 2011 (exp. 17492, 17366, 17549 y 17703



acumulados, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), esta Corporación declaró la nulidad parcial de los actos demandados, lo que implicó que adquiriera ejecutoria la orden de devolver parte de los saldos a favor del IVA de los bimestres 4° y 5° de 2001, 3° de 2002 y 5° de 2003, indebidamente compensados, más los intereses moratorios, y pagar sanciones por inexactitud. El 28 de junio de 2011, la demandante pagó por concepto de menor saldo a favor, sanción por inexactitud e intereses moratorios, reduciendo estos últimos en un 50% en virtud de la condición especial de pago prevista en el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010.

Posteriormente, en noviembre de 2012, la actora solicitó la devolución de la mitad del dinero que pagó por concepto de sanciones y de parte de los intereses moratorios, pues estos últimos, si bien se redujeron al 50%, su base de cálculo incorporó erróneamente las sanciones. A su juicio, esos desembolsos constituyeron pagos en exceso. La demandada negó las solicitudes de devolución y, tras el recurso interpuesto por la actora (ff. 111 a 125 caa 1, 112 a 126 caa 2, 109 a 123 caa 3 y 51 a 65 caa 4), confirmó su decisión mediante los siguientes actos administrativos:

Bimestre	Acto Administrativo	Folio	Resolución	Folio
4.° de 2001	6283-0002, del 16 de enero de 2013	54 a 56	684 – 1101, del 15 de noviembre de 2013	88 a 97
5.° de 2001	6283-0003, del 16 de enero de 2013	51 a 53	684 – 1102, del 15 de noviembre de 2013	77 a 86
3.° de 2002	6283-0005, del 18 de enero de 2013	48 a 50	684 – 1103, del 15 de noviembre de 2013	67 a 76
5.° de 2003	6283-0006, del 22 de enero de 2013	45 a 47	684 – 1104, del 15 de noviembre de 2013	57 a 66

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la parte actora formuló las siguientes pretensiones (ff. 11 y 12):

A. Respetuosamente solicito al Honorable Tribunal se declare la nulidad total de las resoluciones por las cuales se resolvieron desfavorablemente las solicitudes de devolución, expedidas por la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes, como también, de las resoluciones por las cuales se resolvieron los recursos de reconsideración interpuestos por la Compañía, y que fueron expedidos por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, Dirección de Gestión Jurídica.

Tales actos administrativos se identifican e individualizan en el acápite anterior.

B. Como restablecimiento del derecho solicito que se declare la procedencia de las solicitudes de devolución presentadas por Hocol y que fueron negadas por los actos administrativos demandados.

C. Que se reconozca los efectos del silencio administrativo positivo que surgió con ocasión a la ausencia de pronunciamiento por parte de la Autoridad Tributaria en el fallo del recurso de reconsideración en cuanto a la solicitud de lo pagado en exceso por concepto de sanción por inexactitud.

D. Que se reconozca, liquide y pague los intereses legales que se causaron entre la fecha en que se efectuaron los pagos reclamados en exceso realizados por Hocol y el término legal en que debieron ser resueltas tales solicitudes, es decir, dentro de los cincuenta (50) días siguientes a la



fecha en que se radiquen, de conformidad con el artículo 855 del Estatuto Tributario.

E. Que se reconozca, liquide y pague los intereses moratorios que se causaron entre el vencimiento del término para resolver las solicitudes de devolución, hasta la fecha de pago efectivo, de la forma contemplada en el artículo 863 del Estatuto Tributario.

A los anteriores efectos, la demandante invocó como disposiciones violadas los artículos 634, 732 del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989, ET); 717 y 1617 del Código Civil (Ley 84 de 1873, CC) 42 del CPACA; 264 de la Ley 223 de 1995; 48 de la Ley 1430 de 2010; 114 de la Ley 1395 de 2010; y 20 del Decreto 4048 de 2008.

El concepto de violación planteado se sintetiza así (ff. 13 a 39):

Sostuvo que la demandada incumplió su obligación de resolver todas las peticiones que le fueron planteadas, pues no se pronunció sobre la devolución de las sanciones por inexactitud pagadas en exceso, en los actos que resolvieron los recursos de reconsideración. Planteó que dichos actos se restringieron a decidir sobre la inclusión de la sanción por inexactitud en la base para liquidar los intereses moratorios. Al efecto, argumentó la configuración del silencio administrativo positivo que, como una garantía ante la inactividad de la Administración sobre su obligación de pronunciarse sobre la devolución de la sanción pagada en exceso, le confirió el derecho a que procediera la devolución solicitada.

Explicó que la demandada negó la devolución de los intereses moratorios, indebidamente liquidados por la demandante sobre la base de la sanción por inexactitud, aduciendo que el concepto nro. 34912 del 31 de mayo de 2012 (en el que expresamente se excluye de la base la sanción por inexactitud) no estaba vigente en el momento que se hizo el pago en exceso. En ese orden cuestionó el razonamiento de la demandada, en la medida en que la doctrina de la Administración es un criterio adicional para la interpretación del artículo 634 del ET y citó jurisprudencia de esta Corporación, así como los conceptos emitidos por la demandada nro. 29418, del 18 de mayo de 2005, nro. 68351, del 23 de septiembre de 2005, nro. 13940, del 28 de febrero de 2011, y nro. 34912, del 31 de mayo de 2012, en donde se concluyó que no era procedente el cálculo de intereses sobre sanciones. Insistió en que las sentencias y conceptos citados amparan su derecho y no podían ser desconocidos por la Administración (artículos 264 de la Ley 223 de 1995 y 20 del Decreto 4048 de 2008, sentencia del 31 de julio de 2009, exp. 15955, CP: William Giraldo Giraldo y del 16 de febrero de 2012, exp. 2069, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

Planteó que, si bien algunos de los conceptos que empleó en su defensa, aluden específicamente a la imposibilidad jurídica de calcular la sanción por devolución improcedente sobre la sanción por inexactitud, estos aplican a su caso dado que obedecen al mismo razonamiento jurídico del artículo 634 del ET: que los intereses moratorios se calculan sobre los impuestos, anticipos o retenciones, más no sobre las sanciones. Por último, afirmó que su situación jurídica no se consolidó, ya que no se presentó un tránsito legislativo, ni la nulidad de un acto administrativo de contenido general.

En subsidio argumentó que, aún si su defensa se hubiere fundamentado exclusivamente en el concepto nro. 34912 del 31 de mayo de 2012, este le era aplicable. Primero, porque la devolución del pago en exceso no tiene un término de caducidad. En ese orden de ideas, no se consolidan las situaciones jurídicas y, en consecuencia, le aplican las normas nuevas con efecto general inmediato. Así las cosas, en sentencia del 12 de



diciembre de 2002 (exp. 11751, CP: Ligia López Díaz), la Sala sostuvo que, tratándose de situaciones jurídicas no consolidadas, las normas nuevas le aplican con efecto general inmediato. Segundo, debido a que el principio de favorabilidad, reconocido por esta corporación en sentencia del 4 de diciembre de 2009 (exp. 15392, CP: Héctor J. Romero Díaz) y por la Sala de Consulta y Servicio Civil, mediante concepto nro. 1454 de 2002, permite que le sea aplicable el concepto nro. 34912 del 31 de mayo de 2012, por ser más favorable. Argumentó que entonces procede el reconocimiento y la devolución de los intereses que se calcularon sobre una base que incluyó las sanciones por inexactitud.

Solicitó que le fueran reconocidos intereses legales del 6% anual, conforme lo establecen los artículos 717 y 1617 del CC, además de intereses moratorios calculados en los términos del artículo 863 del ET.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda (ff. 135 a 157) para lo cual, formuló la excepción previa de inepta demanda. En ese sentido, advirtió que la demandante no surtió el trámite previsto en el artículo 734 del ET, por lo que no existió un acto que negara el silencio administrativo positivo que la demandante pudiera demandar. De allí que no se puede estudiar el cargo relativo a la configuración de un acto ficto positivo (sentencia del 21 de octubre de 2010, exp. 17142, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas). De cualquier forma, negó la ocurrencia del silencio administrativo positivo, pues los recursos de reconsideración se interpusieron el 12 de marzo de 2013 y se resolvieron oportunamente el 15 de noviembre del mismo año. Además, afirmó que la motivación de las resoluciones fue completa.

Según su dicho, negó la solicitud de devolución de las sanciones pagadas en exceso, porque al momento de realizar el pago la demandante no aplicó la reducción del artículo 48 de la Ley 1430 de 2010. Esto implicó que la actora no habría surtido la petición del beneficio frente a la sanción por inexactitud y, por ende, no se configuró un pago en exceso. En esa línea consideró que la solicitud de este beneficio fue extemporánea ya que la demandante no redujo la sanción por inexactitud al 50%, en la oportunidad prevista para el efecto por el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, esto es, desde la entrada en vigor de la ley y hasta el 29 de junio de 2011. Adicionalmente, planteó que resulta improcedente la pretensión de la demandante de que se declare la existencia de un pago en exceso porque de no haber pagado no habría accedido al beneficio. Manifestó que, por lo tanto, abrir una controversia sobre unos pagos realizados voluntariamente por la demandante para acceder en su momento a la condición especial de pago, y pedir posteriormente su devolución por pago en exceso, resulta extemporáneo.

Destacó que los artículos 634 y 670 del ET tienen supuestos de hecho diferentes. Mientras el primero regula la forma de liquidar intereses moratorios, el segundo regula la sanción por devolución improcedente. En ese sentido, la discusión se encasilla dentro del supuesto de hecho de la segunda norma, pues el pago en exceso es consecuencia de una devolución improcedente. De modo que al caso concreto aplica el artículo 670 del ET, sobre el artículo 634 del ET, por ser una norma especial. Manifestó que entonces la doctrina oficial y la jurisprudencia sobre el artículo 634 del ET no aplican al caso. Reiteró que, conforme los conceptos nro. 54184, del 29 de junio de 2006, y nro. 13940, del 28 de febrero de 2011, en materia de devoluciones improcedentes, las sanciones calculadas hacen parte de la base para calcular los intereses moratorios. Lo anterior, en la medida en que el artículo 670 del ET dispone que los intereses se liquidan sobre la suma devuelta y/o compensada en exceso, concepto que comprende tanto el menor



saldo a favor, como las sanciones. Por lo tanto, cuando el saldo a favor es desvirtuado por la Administración, la base para liquidar los intereses es sobre la suma devuelta o compensada en exceso.

Sostuvo que el argumento de la demandante, conforme al cual no se aplicó el concepto nro. 68351, del 23 de septiembre de 2005, era falso ya que en el folio 96 de la Resolución 1101, del 15 de noviembre de 2013, expresamente se hizo referencia a ese concepto para fundamentar la liquidación de intereses moratorios. En consecuencia, los actos administrativos a través de los cuales rechazó las devoluciones por pagos en exceso se fundamentaron en el marco normativo correcto. Insistió en que el concepto nro. 34912, del 31 de mayo de 2012, no era aplicable por ser posterior a los pagos objeto de discusión. Además, debatió la aplicación del principio de favorabilidad, pues vulneraría el principio de seguridad jurídica.

Se opuso al pago de intereses legales y moratorios debido a que no se cumplieron los presupuestos contemplados en el artículo 863 del ET, para que procediera el cálculo de intereses. Finalmente, solicitó que se descartara el argumento según el cual era obligatoria la aplicación del precedente judicial, ya que la demandante no precisó cómo tal situación ocurrió en el caso concreto.

Sentencia apelada

Mediante la sentencia del 31 de enero del 2018, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, anuló parcialmente los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho ordenó la devolución del pago en exceso determinado, más intereses moratorios calculados conforme al artículo 863 del ET. Por último, no condenó en costas (ff. 273 a 293).

Respecto a la configuración del silencio administrativo positivo¹, sostuvo que no es obligatorio que el contribuyente demande un acto administrativo a través del cual se niegue el mismo para que este sea estudiado en sede judicial, pues el Consejo de Estado (sentencia del 24 de noviembre de 2016, exp. 22084, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), ha avalado el análisis del silencio administrativo positivo, siempre que se demande la nulidad de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración por esa misma razón. Adicionalmente, tras analizar las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración, encontró que la demandada se pronunció expresamente sobre la solicitud de devolución del pago en exceso de las sanciones por inexactitud. Relató que la demandada negó la devolución, porque la demandante no aplicó la reducción a las sanciones en el momento en que hizo el pago. Así las cosas, el *a quo* concluyó que no era procedente el cargo sobre la configuración del silencio administrativo positivo.

Destacó que esta Corporación, en sentencia del 24 de septiembre de 2009 (exp. 16370, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), definió pago en exceso como aquel pago que se realiza sin causa legal. En ese orden de ideas, el *a quo* coligió que las sanciones solicitadas en devolución tenían causa legal, esta era, la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado que condenó a la demandante. Por ende, negó la existencia de un pago en exceso. Sumado a lo anterior, precisó que la demandante no se acogió a la condición especial de pago, pues decidió pagar el valor total adeudado por concepto de sanciones. Agregó que la actora no podía pretender la aplicación del beneficio de pago previsto en la Ley 1430 de 2010 al momento de presentar las solicitudes de devolución

¹ En audiencia inicial, el *a quo* declaró no probada la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda, propuesta por la demandada, y consideró que el análisis sobre la procedencia del silencio administrativo positivo constituía un asunto de fondo que debía analizarse al proferir sentencia (f. 199).



del monto pagado en exceso por concepto de sanciones, porque dicha ley previó que el pago debía realizarse dentro de los seis meses siguientes a la vigencia de la ley, por lo que el plazo para hacer uso del beneficio era hasta el 29 de junio de 2011.

Por otra parte, destacó que el artículo 634 del ET, interpretado por esta Corporación en sentencia del 23 de abril de 2015 (exp. 19322, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), no incluye las sanciones en la base de cálculo de los intereses moratorios. También advirtió que la demandada erró al sostener que los intereses moratorios habían sido calculados correctamente sobre el valor devuelto y/o compensado, en la medida en que el caso bajo estudio no trata sobre una devolución improcedente, sino sobre una deuda por concepto de impuestos determinada por la Administración y confirmada por el juez contencioso administrativo. De ahí que la base de cálculo correcta sea la prevista en el artículo 634 del ET, no en el 670 del ET y, en consecuencia, que se haya originado un pago en exceso. Además, descartó el argumento de la demandada conforme al cual estaba prohibido aplicar retroactivamente uno de sus conceptos, pues el fundamento jurídico de la base de cálculo de los intereses moratorios no es la doctrina de la Administración sino el artículo 634 del ET. Así las cosas, consideró que la demandante tenía derecho a la devolución de los intereses moratorios pagados en exceso, sobre la base que incluía la sanción por inexactitud.

Manifestó que el reconocimiento de intereses debe analizarse siguiendo los parámetros del artículo 863 del ET, el cual prevé la procedencia de intereses moratorios y corrientes respecto de la devolución de pagos en exceso, sin que sea dable acudir a la normativa civil para evaluar la procedencia de los intereses legales (Sentencia del Consejo de Estado del 4 de febrero de 2016, exp. 18551, 18962 y 19045, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas). Concedió la procedencia de intereses moratorios, calculados conforme al artículo 863 del ET, desde el vencimiento del término para resolver las solicitudes de devolución, hasta la fecha del pago. Lo anterior, dado que tales intereses se causan una vez vencido el plazo previsto en el artículo 855 del ET para efectuar la devolución sin que la Administración lo hubiere ordenado, hasta la fecha del pago respectivo. Negó los intereses corrientes, porque el dinero pagado en exceso no era un saldo a favor en discusión, supuesto de hecho previsto en el artículo 863 del ET para su reconocimiento.

Recurso de apelación

La demandada apeló el fallo de primera instancia (ff. 304 a 307), para lo cual, alegó que la demandante pagó de forma libre y autónoma el dinero adeudado por concepto de impuesto, sanciones e intereses. De ahí que no pudiera acogerse a la condición especial de pago. Además, reiteró que, al momento de solicitar la devolución por pago en exceso, ya había precluido el plazo legal de seis meses a partir de la vigencia de la Ley 1430 de 2010, para optar por el beneficio establecido. Por otra parte, manifestó que la demandante vulneró los principios de buena fe y confianza legítima, pues contradijo sus propios actos cuando solicitó la devolución del dinero pagado por concepto de la condena impuesta por el Consejo de Estado. También sostuvo que la regulación de la condición especial de pago no permite a los contribuyentes que se acojan parcialmente al beneficio, pues la redacción del artículo 48 de la Ley 1430 de 2010 usa la conjunción «y» para condicionar el pago a la «obligación principal más los intereses y las sanciones actualizadas». En ese sentido, el *a quo* incurrió en un error al concluir que la demandante se acogió a la condición especial de pago solo respecto de los intereses moratorios. Finalmente, argumentó que la sentencia excedió la fijación del litigio, en la medida en que el litigio se circunscribió a la «liquidación y pago de intereses legales y corrientes», más no al reconocimiento y pago de intereses moratorios. Por lo tanto, el *a quo* infringió



el principio de congruencia de la sentencia, regulado en el artículo 281 del CGP, y el carácter de orden público y obligatorio cumplimiento de las normas procesales, contemplado en el artículo 13 del CGP.

Alegatos de conclusión

La demandante hizo una breve síntesis del proceso judicial y pidió que se confirmara la sentencia de primera instancia (ff. 320 y 321), por su parte la demandada reprodujo el recurso de apelación (f. 322), mientras que el Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Corresponde a la Sala determinar la legalidad de los actos demandados, atendiendo los precisos cargos de apelación formulados por la parte demandada contra la sentencia de primera instancia.

En los anteriores términos, le corresponde a la Sala establecer, en primer lugar y por tratarse de un asunto procedimental, si la decisión del *a quo* excedió la fijación del litigio porque reconoció a la demandante intereses moratorios, sin que ello hubiere sido parte de la fijación del litigio realizada en la audiencia inicial, y si dicha decisión vulneró el principio de congruencia de las sentencias. En caso negativo, se deberá determinar si la actora tenía derecho a acogerse parcialmente a la condición especial de pago. Adicionalmente, la Sala deberá definir si al momento de presentarse las solicitudes de devolución, había precluido el término para que la actora aplicara el beneficio de la condición especial de pago respecto del ajuste de los intereses moratorios pagados. Por último, la Sala ha de definir si la demandante transgredió la teoría de los actos propios y los principios de buena fe y confianza legítima al presentar la solicitud de devolución, a pesar de que previamente había pagado las sumas ordenadas mediante sentencia.

2- Para resolver el cargo de apelación según el cual el *a quo* excedió la fijación del litigio porque reconoció a la demandante el derecho a percibir intereses moratorios, se reitera en lo pertinente lo dispuesto en la sentencia del 24 de octubre de 2018 (exp. 22648, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez). En dicha oportunidad, la Sala sostuvo que «*la concreción de los puntos litigiosos que se hace en la audiencia inicial, no impide que el juez, en cumplimiento de sus deberes como director del proceso, al proferir la sentencia, se pronuncie sobre todos aquellos aspectos que resulten relevantes, siempre que se hayan formulado en las pretensiones o se deriven del texto de la demanda, conforme con la interpretación que, de esta, debe hacer el juez de conocimiento*».

Si bien el *a quo* no incluyó los intereses moratorios al momento de fijar el litigio en la audiencia inicial, y la demandante no objetó dicha omisión, la Sala no puede ignorar el hecho de que estos fueron pedidos en la demanda y debatidos en la contestación de la demanda. Como el reconocimiento de intereses moratorios hizo parte de la controversia planteada ante esta jurisdicción, el *a quo* simplemente hizo efectivo el derecho de la demandante a percibir intereses moratorios por las sumas de dinero pagadas en exceso, conforme lo establece el artículo 863 del ET. De ahí que haber omitido incluir los intereses moratorios en la fijación del litigio no constituyó un impedimento para pronunciarse al respecto en la sentencia. Ahora bien, contrario a lo afirmado por la demandada, al pronunciarse sobre los intereses moratorios, el *a quo* preservó la congruencia entre lo pedido por la demandante y lo resuelto por el juez, en atención a lo dispuesto por el artículo 281 del CGP.



No prospera el cargo de apelación.

3- La demandada, en su calidad de apelante única, sostuvo que la demandante no tenía derecho a acceder a la condición especial de pago, en la medida en que no redujo el valor adeudado por concepto de sanciones en un 50%, sino solo el valor de los intereses moratorios. A su juicio, el beneficio del artículo 48 de la Ley 1430 de 2010 solo opera si se aplica simultáneamente a la sanción y a los intereses, y no solo a uno de dichos rubros. Por su parte, la demandante afirmó que se acogió a la condición especial de pago para la sanción y los intereses moratorios, pero que pagó por error la totalidad de la sanción y calculó sobre una base errada el 50% de los intereses moratorios adeudados. En consecuencia, solicitó la devolución del pago en exceso. El *a quo* entendió que el hecho de que la demandante pagara el 100% del valor adeudado por concepto de sanciones y el 50% de los intereses moratorios, implicó una aceptación parcial de la condición especial de pago, por lo que desestimó la pretensión del actor de devolver el exceso pagado por concepto de sanciones, pero reconoció que la demandante calculó el 50% de los intereses sobre una base superior a la prevista en el artículo 634 del ET y, por lo tanto, ordenó devolver el exceso correspondiente.

3.1- De conformidad con el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, los contribuyentes o responsables de impuestos, tasas y contribuciones administrados por entidades del orden nacional, interesados en obtener la reducción del 50% de los intereses moratorios y de las sanciones correspondientes a obligaciones tributarias adquiridas en los períodos 2008 y anteriores, debían pagar la totalidad del impuesto adeudado en un lapso no mayor a seis meses, contado a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1430 del 2010. Ahora bien, el carácter divisible de las obligaciones dinerarias, establecido en el artículo 1581 del CC, hace jurídicamente posible que un sujeto acceda de forma parcial a la condición especial de pago, sin que esto implique la desnaturalización del beneficio. Más aún, cuando los requisitos expresamente fijados por el artículo 48 de la Ley 1430 de 2014, se dirigen al pago de la totalidad del impuesto adeudado dentro de un período de tiempo determinado.

3.2- La Sala encuentra probado los siguientes hechos:

(i) La liquidación efectuada por el Consejo de Estado supuso la obligación a cargo de la demandante de devolver parte de los saldos a favor del IVA de los bimestres 4° y 5° de 2001, 3° de 2002 y 5° de 2003, indebidamente compensados, más los intereses moratorios, y pagar sanciones por inexactitud de la siguiente forma:

Bimestre	Liquidación Consejo de Estado	
	Menor saldo a favor	Sanción por inexactitud
4.° de 2001	\$193.897.000	\$310.235.000
5.° de 2001	\$50.269.000	\$80.430.000
3.° de 2002	\$60.530.000	\$96.848.000
5.° de 2003	\$76.218.000	\$80.430.000

(ii) El 28 de junio de 2011, la demandante pagó las siguientes sumas, por concepto de menor saldo a favor, sanción por inexactitud e intereses moratorios. En virtud de la condición especial de pago prevista en el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, redujo en un 50% los intereses moratorios.

Bimestre	Condena			Folio
	Menor saldo a favor	Sanción por inexactitud	Intereses moratorios	
4.° de 2001	\$193.897.000	\$310.235.000	\$400.630.000	91 caa 1
5.° de 2001	\$50.269.000	\$80.430.000	\$103.884.000	91 caa 2
3.° de 2002	\$60.530.000	\$96.848.000	\$117.332.000	91 caa 3



5.° de 2003	\$47.636.000	\$76.218.000	\$125.791.000	30 caa 4
-------------	--------------	--------------	---------------	----------

3.3- Como bien lo sostuvo el *a quo* en el fallo de primera instancia, la Sala advierte que la demandante accedió parcialmente a la condición especial de pago. Pese a que pagó el 100% de los impuestos adeudados dentro del término legal, solo aplicó el beneficio a los intereses moratorios y, por ende, renunció a reducir en un 50% el valor adeudado por concepto de sanciones, sin que esta circunstancia hubiera hecho inaplicable el beneficio de la condición de pago, como lo entiende la apelante. No prospera el cargo de apelación.

4- La apelante también señala que al momento en que la actora solicitó la devolución por pago en exceso ya había precluido el plazo legal de seis meses a partir de la vigencia de la Ley 1430 de 2010 para pretender, con la solicitud de devolución, el ajuste en el pago de intereses realizado al amparo de dicha ley. En este sentido, considera que la oportunidad para solicitar la aplicación del beneficio de la condición especial de pago quedó limitada a los seis meses siguientes a la entrada en vigor de la ley, por lo que cualquier solicitud posterior a ello, es extemporánea.

4.1- La regulación de la condición especial de pago consagrada en el art 48 de la Ley 1430 de 2010, establecía el derecho a solicitar el beneficio dentro del plazo de seis meses, sin indicar formalidad alguna para hacerlo. De allí que el Memorando 63 del 20 de febrero de la DIAN fijara que «*se entiende surtida la petición (de la aplicación de la condición especial de pago) con el pago de las obligaciones*». Se deriva de lo anterior que el pago y su documento soporte debe dar los elementos de juicio para establecer si el obligado tributario se acoge o no a la condición especial de pago. Dado que, cómo se expuso atrás, es posible renunciar al beneficio sobre las sanciones, el recibo de pago debe dar cuenta de que con el mismo se está sufragando el 50% de los intereses, y con esto, que se acoge a la condición especial de pago.

4.2- De conformidad con lo anterior, la Sala destaca que las partes no discuten que los recibos de pago tienen fecha del 28 de junio de 2011 (ff. 91 caa 1, 91 caa 2, 97 caa 3, 30 caa 4) y que ello corresponde a un día antes del vencimiento del plazo para acogerse a la condición especial de pago, dado que los seis (6) meses siguientes a la vigencia de la Ley 1430 de 2010 culminaban el 29 de junio de 2011. Tampoco la Administración cuestionó que las cifras pagadas correspondieran al 100% de los intereses moratorios, lo que llevaría a otro análisis por parte de esta Sala, sino que por el contrario aceptó que la actora liquidó el beneficio del 50%. Siendo ello así, el contribuyente no se acogió a la condición especial de pago con las solicitudes de devolución por pago en exceso presentadas los días 8, 9 y 15 de noviembre de 2012 (f. 1 caa1, caa2, caa3 y caa4), si no, con los pagos realizados el 28 de junio de 2011, cuyo aparte de intereses fue el resultado de calcular el beneficio del 50% de la condición especial de pago, sobre una base que incorporó las sanciones. Incluso, no hace parte del debate de esta instancia definir si esa base es correcta, pues conforme lo juzgado por el tribunal, las sanciones, según el artículo 634 del ET, no hacen parte de la base de liquidación de los intereses moratorios y sobre este punto, se resalta, la apelante no formuló objeción alguna.

En definitiva, la Administración no logró desvirtuar que el contribuyente se hubiera acogido al beneficio de la condición especial de pago respecto de los intereses, al efectuar el pago fechado el 28 de junio de 2011. 4- La apelante también señala que al momento en que la actora solicitó la devolución por pago en exceso ya había precluido el plazo legal de seis meses a partir de la vigencia de la Ley 1430 de 2010 para pretender, con la solicitud de devolución, el ajuste en el pago de intereses realizado al amparo de dicha ley. En este sentido, considera que la oportunidad para solicitar la aplicación del



beneficio de la condición especial de pago quedó limitada a los seis meses siguientes a la entrada en vigor de la ley, por lo que cualquier solicitud posterior a ello, es extemporánea.

4.3- La regulación de la condición especial de pago consagrada en el art 48 de la Ley 1430 de 2010, establecía el derecho a solicitar el beneficio dentro del plazo de seis meses, sin indicar formalidad alguna para hacerlo. De allí que el Memorando 63 del 20 de febrero de la DIAN fijara que «*se entiende surtida la petición (de la aplicación de la condición especial de pago) con el pago de las obligaciones*». Se deriva de lo anterior que el pago y su documento soporte debe dar los elementos de juicio para establecer sí el obligado tributario se acoge o no a la condición especial de pago. Dado que, cómo se expuso atrás, es posible renunciar al beneficio sobre las sanciones, el recibo de pago debe dar cuenta de que con el mismo se está sufragando el 50% de los intereses, y con esto, que se acoge a la condición especial de pago.

4.4- De conformidad con lo anterior, la Sala destaca que las partes no discuten que los recibos de pago tienen fecha del 28 de junio de 2011 (ff. 91 caa 1, 91 caa 2, 97 caa 3, 30 caa 4) y que ello corresponde a un día antes del vencimiento del plazo para acogerse a la condición especial de pago, dado que los seis (6) meses siguientes a la vigencia de la Ley 1430 de 2010 culminaban el 29 de junio de 2011. Tampoco la Administración cuestionó que las cifras pagadas correspondieran al 100% de los intereses moratorios, sino que por el contrario aceptó que la actora liquidó el beneficio del 50%. Siendo ello así, el contribuyente no se acogió a la condición especial de pago con las solicitudes de devolución por pago en exceso presentadas los días 8, 9 y 15 de noviembre de 2012 (f. 1 caa1, caa2, caa3 y caa4), si no, con los pagos realizados el 28 de junio de 2011, cuyo aparte de intereses fue el resultado de calcular el beneficio del 50% de la condición especial de pago, sobre una base que incorporó las sanciones. Incluso, no hace parte del debate de esta instancia definir si esa base es correcta, pues conforme lo juzgado por el tribunal, las sanciones, según el artículo 634 del ET, no hacen parte de la base de liquidación de los intereses moratorios y sobre este punto, se resalta, la apelante no formuló objeción alguna.

En definitiva, la Administración no logró desvirtuar que el contribuyente se hubiera acogido al beneficio de la condición especial de pago respecto de los intereses, al efectuar el pago fechado el 28 de junio de 2011. Por ello, parte del pago efectuado por la demandante carece de causa legal y da lugar a la devolución ordenada por el Tribunal. No prospera el cargo de apelación.

5- En virtud de los principios de la buena fe y de la confianza legítima, el ordenamiento jurídico considera inadmisibles conductas pasadas, al punto que restringe el ejercicio de un derecho subjetivo, cuando el derecho que se pretende hacer valer se encuentra en evidente contradicción con una conducta anterior (Sentencia del 17 de marzo de 2016 exp. 11001-03-15-000-2015-01573-00(AC), CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas). Por su parte, la Corte Constitucional, en sentencia del 4 de mayo de 1999 (exp. T-190164, MP: Alejandro Martínez Caballero), sostuvo que, para que opere la teoría de los actos propios, debe existir: (i) una conducta jurídicamente anterior, relevante y eficaz. En otras palabras, la conducta anterior debe ser vinculante, suscitar la confianza del receptor y estar exenta de vicios y errores; (ii) que el ejercicio de una facultad o derecho subjetivo por la misma persona cree una situación litigiosa, debido a la contradicción entre ambas conductas; y (iii) la identidad de las personas que se vinculan en ambas conductas. El emisor y receptor de la primera conducta y de la conducta contradictoria deben ser los mismos.



En el caso bajo estudio, no se cumple el primer requisito, en la medida en que la conducta de la demandante consistente en la realización del pago de la obligación estuvo viciada por un error en el cálculo de los intereses moratorios, ya que se efectuó sobre una base que incluía el valor de las sanciones, pese a que el artículo 634 del ET establece que la base para calcular intereses moratorios son los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo. De modo que no se puede aplicar la teoría de los actos propios al caso concreto, como lo pretende la apelante. No prospera el cargo de apelación.

6- Finalmente, en lo que respecta a la condena en costas en segunda instancia, la Sala se abstendrá de imponerlas, toda vez que no se encuentran acreditadas las exigencias que hace el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP (norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA) para su procedencia.

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

FALLA

1- **Confirmar** por las razones expuestas la sentencia apelada.

2- Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sala

(Firmado electrónicamente)
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL
BASTO**

(Firmado electrónicamente)
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ
ARGÜELLO**

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ