

CONMUTACIÓN PENSIONAL - Noción. Se presenta cuando el empleador adquiere obligaciones de índole pensional y luego las sustituye en el sistema de seguridad social o en una aseguradora para que esta las asuma, previo el pago de un capital / CONMUTACIÓN PENSIONAL – Objeto. Es garantizar el reconocimiento y pago de las pensiones / CONMUTACIÓN PENSIONAL - Antecedentes y desarrollo normativo / RENTAS DE CONMUTACIÓN PENSIONAL - Destinación específica / CONMUTACIÓN PENSIONAL - Clases / CONMUTACIÓN PENSIONAL TOTAL O DEFINITIVA - Noción / CONMUTACIÓN PENSIONAL TOTAL O DEFINITIVA - Entidades con las que se puede efectuar / CONMUTACIÓN PENSIONAL PARCIAL - Noción / CONMUTACIÓN PENSIONAL PARCIAL - Constitución de patrimonios autónomos pensionales

La conmutación pensional, por tratarse de rentas que financian las pensiones, hace parte de los recursos del Sistema de Seguridad Social, que por mandato constitucional son de destinación específica. La conmutación pensional tiene antecedentes en los Decretos 2677 de 1971 y 1572 de 1973, en los que fue contemplada como un mecanismo excepcional que permitía al ISS sustituir a las empresas que se encontraban en proceso de cierre o liquidación, en el pago de pensiones legales y convencionales. Posteriormente, la Ley 550 de 1999, que tuvo por objeto establecer un régimen para promover y facilitar la reactivación empresarial y la reestructuración de los entes territoriales, extendió la conmutación total o parcial a todos los casos en que se requiriera la normalización del pasivo pensional, para lograr el pago oportuno de las obligaciones pensionales, sin importar si la empresa estaba en acuerdo de reestructuración. Adicionalmente, permitió que la sustitución se realizará mediante compañías de seguros de vida, fondos de pensiones y patrimonios autónomos, y le otorgó al Gobierno Nacional facultades para reglamentar esta figura. En ejercicio de esa potestad, el ejecutivo expidió el Decreto 1260 de 2000 que en su artículo 4 estableció las distintas formas en que se podía hacer la conmutación pensional total y señaló que esta se podría hacer con el (i) Instituto de Seguros Sociales; (ii) con una compañía de seguros a través de una renta vitalicia; (iii) como un retiro programado administrado por una administradora de fondos de pensiones, y (iv) por los demás mecanismos que señale el Gobierno Nacional de acuerdo con la ley. Luego, con el Decreto 941 de 2002 reguló la conmutación parcial y señaló que esta se podría realizar a través de la constitución de patrimonios autónomos pensionales. En ese contexto, la conmutación pensional se presenta cuando el empleador, particular o estatal, adquiere obligaciones de índole pensional respecto de sus empleados y las sustituye a una entidad del sistema de seguridad social o a una aseguradora para que ésta la asuma, previo el pago de un capital. La conmutación es total y definitiva cuando el empleador se libera integralmente de toda responsabilidad del pago de los pasivos pensionales, y parcial, cuando éste conserva responsabilidad por el pasivo transferido. Para ello, el empleador traslada a una compañía de seguros, o administradoras de pensiones, o al ISS, cierto capital que representa el valor de las obligaciones pensionales, con la finalidad de que dichas entidades se encarguen del pago de la pensión. De esta manera, los recursos que reciben las aseguradoras por este concepto tienen por objeto garantizar el reconocimiento y pago de la pensión.

FUENTE FORMAL: DECRETO 2677 DE 1971 / DECRETO 1572 DE 1973 / LEY 550 DE 1999 - ARTÍCULO 41 / DECRETO 1260 DE 2000 - ARTÍCULO 4 / DECRETO 941 DE 2002 - ARTÍCULO 17

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la conmutación pensional se reiteran las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 17 de marzo y 14 de abril de 2016, radicación 25000-23-37-000-2012-00263-01(20586) y 25000-23-37-000-2012-00433-01(21301), respectivamente, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

COTIZACIONES DEL EMPLEADOR EN LA CONMUTACIÓN PENSIONAL - Naturaleza jurídica. Tienen la connotación de contribución parafiscal / COTIZACIONES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL - Noción y objeto / COTIZACIONES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL - Obligados. Las deben hacer tanto los trabajadores dependientes e independientes como los empleadores / COTIZACIONES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL – Destinación específica / COTIZACIONES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL – Naturaleza jurídica. Constituyen rentas de carácter parafiscal / CONTRIBUCIONES PARAFISCALES – Noción y características / RECURSOS QUE FINANCIAN LA CONMUTACIÓN PENSIONAL - Naturaleza jurídica. Son de naturaleza parafiscal, en tanto están dispuestos para garantizar el servicio de seguridad social en pensiones / RENTAS DE CONMUTACIÓN PENSIONAL - Naturaleza jurídica. Las destinadas a garantizar la cobertura de las pensiones, mediante la protección de las contingencias que afectan a las personas afiliadas o beneficiarias del Sistema de Seguridad Social, hacen parte de los recursos de ese sistema / PRIMAS DE CONMUTACIÓN PENSIONAL MEDIANTE RENTA VITALICIA - Naturaleza jurídica. Constituyen recursos de la seguridad social / PRIMAS DE CONMUTACIÓN PENSIONAL MEDIANTE RENTA VITALICIA - Destinación específica. No se pueden emplear para fines distintos a la seguridad social / DESTINACIÓN ESPECÍFICA DE LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL - Justificación y alcance / DESTINACIÓN ESPECÍFICA DE LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL - Efectos / RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL - Prohibición de gravarlos con tributos. No son materia imponible, por lo que no pueden ser gravados con tributos por ninguna autoridad con facultad impositiva / RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL - Inexistencia de causa legal para gravarlos. Reiteración de jurisprudencia / PRIMAS DE CONMUTACIÓN PENSIONAL - Prohibición de gravarlas con tributos

[L]a conmutación pensional es financiada por el empleador en cumplimiento de su obligación de pago de las pensiones de sus trabajadores en el régimen de seguridad social, por tanto, esas rentas constituyen cotizaciones, que además, tienen la connotación de una contribución parafiscal. Las cotizaciones son recursos que provienen de un gravamen obligatorio que deben hacer tanto los trabajadores dependientes e independientes como los empleadores, con un fin específico que no es otro que beneficiar al grupo de trabajadores para quienes después del cumplimiento de los requisitos fijados por el legislador, pueden obtener una pensión. De tal manera que, son rentas de carácter parafiscal en tanto comportan contribuciones obligatorias de naturaleza pública, fruto de la soberanía fiscal del Estado, que no ingresan al presupuesto nacional, que tienen como sujeto pasivo un sector específico de la población, y que deben ser utilizadas para financiar globalmente los servicios que se prestan y para ampliar su cobertura. De hecho, el Sistema de Seguridad Social Integral, consagrado en la Ley 100 de 1993 y en otras disposiciones complementarias, se ocupó de regular todos los elementos que definen una renta parafiscal, señalando quiénes son los destinatarios de los servicios de la seguridad social, cuáles sus beneficiarios, las prestaciones económicas, de salud y de servicios complementarios que se ofrecen, y principalmente, identificando la fuente de los recursos que se destinan para obtener las finalidades propuestas. Ese carácter parafiscal en los términos de la jurisprudencia constitucional implica que tales recursos no pertenecen ni a la Nación, ni a los entes territoriales, ni a las entidades administradoras, ni al empleador. En tal sentido, los recursos con que se financian la conmutación pensional son de naturaleza parafiscal, en tanto están dispuestos para garantizar el servicio de seguridad social de pensiones. En ese contexto, la Sala considera **que los recursos de la conmutación pensional que tengan por destino garantizar la cobertura de las pensiones,** mediante la protección de las contingencias que afectan a las personas afiliadas o beneficiarias,

hacen parte del Sistema de Seguridad Social. Al tener tal naturaleza -recursos de seguridad social-, las primas de conmutación pensional bajo la modalidad de renta vitalicia son de **destinación específica**, esto es, no pueden ser empleadas para fines diferentes a la seguridad social. Así lo establece expresamente el artículo 48 de la Constitución Política al disponer "no se podrán destinar o utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ellas". Lo anterior, porque tales recursos son indispensables para el funcionamiento del sistema de seguridad social, y en esta medida están todos articulados para la consecución del fin propuesto por el Constituyente de garantizar a todos los habitantes el derecho irrenunciable a la seguridad social. Sobre el alcance de este mandato constitucional, la Sala ha señalado que los recursos del sistema tanto en salud como en pensiones no pueden ser destinados a un objeto diferente dentro del sistema, **lo que incluye la prohibición para el Estado de imponer tributos sobre tales recursos**. Primero, porque en razón de su carácter parafiscal, no le pertenecen ni a la Nación ni a los entes territoriales y, como tal, estos últimos no tienen facultad impositiva sobre ellos. Segundo, dada la destinación específica que frente a los recursos de la seguridad social estableció el artículo 48 constitucional, cuyo propósito no es otro que procurar que los recursos se destinen totalmente a la satisfacción de la seguridad social en pensiones sin que se vean afectados por impuestos. De tal manera que, los recursos del sistema de seguridad social, como los analizados, no son materia imponible, razón por la cual no pueden ser gravados por ninguna autoridad que detente la facultad impositiva, incluidos, los entes territoriales. Es importante precisar que la Corte Constitucional, en sentencia C-090 de 2011, señaló que el hecho de que el legislador en el artículo 135 de la Ley 100 de 1993 no fijara expresamente que los entes territoriales no podían gravar los recursos de la seguridad social, no es esencial o indispensable para entender que dichos recursos no pueden ser objeto de gravámenes territoriales, toda vez que esos dineros no pueden dar origen a una obligación tributaria. Entender lo contrario, desconocería la prohibición contenida en el artículo 48 superior de destinar y utilizar los recursos de la seguridad social para fines distintos a ella. En el caso particular de la conmutación pensional, señaló que el hecho de que el artículo 135 ibídem no mencione los recursos destinados a cubrir la conmutación pensional, no constituye una omisión legislativa en tanto el legislador no estaba obligado a contemplar en la Ley 100 de 1993, dicha figura ni su tratamiento tributario, dado que estaba diseñando un nuevo sistema sin que necesariamente estuviera obligado a regular un aspecto excepcional con lo es el mecanismo analizado. En este sentido carece de fundamento la afirmación hecha por el Distrito Capital, que considera viable la imposición de tributos a los recursos de la seguridad social. En esa medida, no existe causa legal para pagar tributos sobre los recursos de seguridad social.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLÍTICA - ARTÍCULO 48 / LEY 100 DE 1993 - ARTÍCULO 1 / LEY 100 DE 1993 - ARTÍCULO 135

NOTA DE RELATORÍA: Sobre las rentas parafiscales y la prohibición de imponer tributos sobre los recursos de la seguridad social se citan las sentencias C-655 de 2003 y C-090 de 2011 de la Corte Constitucional.

NOTA DE RELATORÍA: Sobre el alcance del artículo 48 de la Constitución Política se citan las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 13 de junio de 2013, radicación 25000-23-27-000-2008-00058-01(17973), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y de 26 de noviembre de 2015, radicación 05001-23-31-000-2005-06730-01(20021), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL - Inexistencia de causa legal para gravarlos.

Reiteración de jurisprudencia / UTILIDAD O GANANCIA DE LA ASEGURADORA EN CONMUTACIÓN PENSIONAL - Naturaleza jurídica. Constituyen ingresos propios que no forman parte del sistema de seguridad social ni son parafiscales / PAGOS DE INDUSTRIA Y COMERCIO SOBRE PRIMAS DE CONMUTACIÓN PENSIONAL MEDIANTE RENTA VITALICIA - Configuración de pago de lo no debido. Constituyen pago de lo no debido al no existir un título o fuente de donde emane la obligación de liquidar y pagar el tributo / REQUISITO PREVIO DE CORRECCIÓN DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA PRIVADA PARA LA PROCEDENCIA DE LA DEVOLUCIÓN DE PAGO DE LO NO DEBIDO - Inexistencia. La corrección de la declaración privada no es requisito previo e indispensable para la procedencia de la devolución / DEVOLUCIÓN DE PAGO DE LO NO DEBIDO – Término. Es el de prescripción de la acción ejecutiva del Código Civil

[N]o existe causa legal para pagar tributos sobre los recursos de seguridad social. En igual sentido, se pronunció la Sala al declarar la procedencia del pago de lo no debido del impuesto de industria y comercio pagado sobre recursos destinados al sistema general de riesgos profesionales -antes y durante la vigencia de la Ley 788 de 2002-, norma que gravaba con el tributo la citada renta y que fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional mediante sentencia C-1040 de 2003, dada la destinación específica de las rentas del sistema de seguridad social. Se anota que, en la jurisprudencia que se reitera, se ha señalado que no puede desconocerse que en virtud de la conmutación pensional las aseguradoras perciben, además de los recursos destinados al pago de las pensiones, cierta utilidad por prestar el servicio de cubrimiento del riesgo asegurado y tal ganancia corresponde a ingresos propios de dichas entidades, que no forman parte del sistema de seguridad social ni encajan en la categoría de parafiscalidad. Así las cosas, los pagos del impuesto de industria y comercio realizados sobre las primas por conmutación pensional bajo la modalidad de renta vitalicia, constituyen pagos de lo no debido, pues no existe un título o fuente de donde emane la obligación de liquidar y pagar dicho tributo, pues como se explicó, por mandato constitucional esos recursos no son materia imponible. En consecuencia, sí se configuró el pago de lo no debido y, por ende, el derecho a solicitar la devolución de lo que se pagó por concepto de impuestos, como pasa analizarse a continuación. Devolución del pago de lo no debido. La corrección de las declaraciones no es un requisito. La Sala ha precisado de manera reiterada que la normativa tributaria ha establecido la figura del pago de lo no debido a favor de los contribuyentes y al efecto ha señalado las reglas para su procedencia, sin que dentro de ellas se prevea como requisito previo e indispensable la corrección de la declaración privada. Así mismo, ha indicado que la devolución debe pedirse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva establecido en el artículo 2536 del Código Civil, que antes de la expedición de la Ley 791 de 2002 era de diez años y a partir de su promulgación pasó a ser de cinco años. A esa misma conclusión llegó esta Sección cuando declaró la nulidad del artículo 147 del Decreto 807 de 1993, que disponía un término diferente para solicitar la devolución en el Distrito Capital.

FUENTE FORMAL: CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 2536 / DECRETO 807 DE 1993 - ARTÍCULO 147 / LEY 788 DE 2000 / LEY 791 DE 2002

DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO PAGADO SOBRE PRIMAS DE CONMUTACIÓN PENSIONAL - Procedencia / CERTIFICADO DE REVISOR FISCAL - Valor probatorio. Reiteración de jurisprudencia / DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS POR PAGOS EN EXCESO O DE LO NO DEBIDO - Intereses procedentes / INTERESES PROCEDENTES EN DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS POR PAGOS EN EXCESO O DE LO NO DEBIDO - Normativa aplicable / INTERESES CORRIENTES EN DEVOLUCIÓN DE

IMPUESTOS POR PAGOS EN EXCESO O DE LO NO DEBIDO - Causación y periodo de reconocimiento. Reiteración de jurisprudencia / INTERESES MORATORIOS EN DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS POR PAGOS EN EXCESO O DE LO NO DEBIDO - Causación y periodo de reconocimiento. Reiteración de jurisprudencia / INTERESES MORATORIOS EN DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS POR PAGOS EN EXCESO O DE LO NO DEBIDO – Naturaleza jurídica sancionatoria

[L]a Sala confirmará la decisión de primera instancia en el sentido de ordenar la devolución del impuesto pagado por la demandante sobre los recursos por conmutación pensional, como lo precisó el Tribunal, sumas que no fueron cuestionadas por la entidad demandada en la apelación. Además, porque los valores percibidos por la sociedad y ordenados en devolución por el Tribunal, están soportados en el certificado de revisor fiscal, en el cual se relacionan las sumas que por ese concepto hicieron parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio. Documento que constituye prueba contable suficiente conforme con el artículo 777 del E.T., en tanto no fue objetado por la Administración ni en sede administrativa ni judicial. (...) Se observa que el Distrito Capital no controvertió el hecho de que la entidad hubiere pagado el impuesto de industria y comercio por las cuantías señaladas en la demanda, que están soportadas en el certificado del revisor fiscal y en el dictamen pericial. De tal manera que la demandada no desvirtuó que la parte actora liquidó el impuesto de industria y comercio sobre los ingresos que correspondían a la conmutación pensional bajo la modalidad de renta vitalicia. De otro lado, los pagos se efectuaron en los años 2009 y 2011 y, por tanto, debían solicitarse en devolución en el término de cinco años, pues para tal época se encontraba vigente la Ley 791 de 2002, que redujo el término de prescripción de la acción ejecutiva. Teniendo en cuenta que el impuesto del sexto bimestre del año 2008, fue declarado y pagado en los años 2009 y 2011, el plazo de prescripción vencía en los años 2014 y 2016, respectivamente. Dado que la petición de devolución se presentó el 26 de diciembre de 2012, lo fue en el término legal. En consecuencia, la actora tiene derecho a obtener la devolución del impuesto de industria y comercio pagado por concepto de la conmutación pensional bajo la modalidad de renta vitalicia (...) En relación con los intereses que proceden sobre los impuestos devueltos, la Sala ha señalado que son los corrientes y moratorios establecidos en el artículo 863 del Estatuto Tributario, aplicable a los pagos en exceso o de lo no debido por remisión de los artículos 850 y 855 ibídem. En casos similares al estudiado - devolución de pago de lo no debido- ha reconocido intereses corrientes desde la fecha de la notificación del acto administrativo que niega la devolución, hasta la notificación del acto que confirma total o parcialmente el derecho a la devolución, y en caso de ser sometido a control de legalidad ante la jurisdicción, hasta la notificación de la providencia que reconozca el derecho de devolución. Entonces, el derecho a recibir intereses corrientes por una suma pagada en exceso o no debida a la administración tributaria se oficializa cuando dicha circunstancia -la del pago en exceso o de lo no debido-, es reconocida mediante un acto administrativo o providencia judicial ejecutoriados, producto de una discusión previa. Los intereses de mora se causan desde el vencimiento del término para devolver la suma pagada en exceso o no debida, hasta la fecha del pago, porque por su naturaleza sancionatoria se generan desde que la administración se encuentra en mora en la devolución del dinero, esto es, desde que la obligación se hace exigible, lo que ocurre, cuando el caso está en sede jurisdiccional, desde la ejecutoria de la sentencia que declara el pago en exceso o de lo no debido.

FUENTE FORMAL: LEY 791 DE 2002 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 777 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 850 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 855 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 863 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 864

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la figura del pago de lo no debido a favor de los contribuyentes se citan, entre otras, las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 16 de julio de 2009, radicación 25000-23-27-000-2005-00326-01(16655), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 11 de noviembre de 2009, radicación 25000-23-27-000-2005-01939-01(16567) y 13 de junio de 2013, radicación 25000-23-27-000-2008-00058-01(17973), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

CONDENA EN COSTAS - Improcedencia por falta de prueba de su causación

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, no se condenará en costas, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veintiuno (21) de febrero de dos mil diecinueve (2019)

Radicación número: 25000-23-37-000-2014-00688-01(23123)

Actor: ALLIANZ SEGUROS DE VIDA S.A. (ANTES ASEGURADORA DE VIDA COLSEGUROS S.A.)

Demandado: DISTRITO CAPITAL DE BOGOTÁ - SECRETARÍA DE HACIENDA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia de 23 de febrero de 2017, proferida por la Subsección "B" de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que en la parte resolutive dispuso:

«**PRIMERO: DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Resolución No. DDI-002969 de 12 de febrero de 2013 y la No. DDI-010142 de 26 de febrero de 2014 por medio de las cuales se negó la solicitud de devolución del pago de lo no debido, de conformidad con lo señalado en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNASE** la devolución a la sociedad ALLIANZ SEGUROS DE VIDA S.A. del pago de lo no debido realizado por la suma de \$4.637.053.000, junto con los intereses corrientes y moratorios causados, en los términos señalados en la parte motiva de esta providencia. (...)»[1].

ANTECEDENTES

El 30 de diciembre de 2008, la sociedad ALLIANZ SEGUROS DE VIDA S.A. (antes ASEGURADORA DE VIDA COLSEGUROS S.A.), suscribió con las sociedades AEROVÍAS

DEL CONTINENTE AMERICANO S.A. -AVIANCA-, y la SOCIEDAD AERONÁUTICA DE MEDELLÍN CONSOLIDADA S.A. -SAM-, contratos de seguro en la modalidad de «renta vitalicia inmediata», en los que se acordó la conmutación pensional de jubilados[2].

El 19 de enero de 2009 y 18 de enero de 2011, la sociedad demandante presentó la declaración del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros del sexto bimestre del año gravable 2008, en las cuales liquidó y pagó las sumas de \$5.254.992.000 y \$1.970.000 (total a pagar)[3]. En tales declaraciones la sociedad incluyó dentro de la base gravable ingresos obtenidos en el marco de los contratos de seguro – renta vitalicia inmediata – pensión con conmutación pensional.

El 26 de diciembre de 2012, ALLIANZ SEGUROS DE VIDA S.A. presentó solicitud de devolución por pago de lo no debido, a cuyo efecto indicó que los ingresos obtenidos en el marco de las operaciones de conmutación pensional y de rentas vitalicias pensionales por valor de \$390.752.264.347 (sobre el cual se liquidó el impuesto a cargo incluyendo el complementario de avisos y tableros, en la suma de \$4.961.350.000), realizadas durante los meses de noviembre y diciembre del año 2008, no se encuentran gravados con ICA al ser recursos de seguridad social[4].

El 12 de febrero de 2013, la Oficina de Cuentas Corrientes de la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, profirió la Resolución No. DDI 002969, por medio de la cual negó la solicitud de devolución por considerar que la demandante no corrigió la declaración de industria y comercio avisos y tableros con los requisitos y dentro del término conforme lo establece el artículo 20 del Decreto Distrital 807 de 1993, en concordancia con el artículo 589 del Estatuto Tributario[5].

El 10 de abril de 2013, ALLIANZ SEGUROS DE VIDA S.A. interpuso recurso de reconsideración contra la referida resolución[6], el cual fue decidido el 26 de febrero de 2014, por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, a través de la Resolución No. DDI 010142, en el sentido de confirmarla.

DEMANDA

La demandante, 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 formuló las siguientes pretensiones:

«7.1 Pretensiones principales:

7.1.1. Que se declare la nulidad del acto administrativo conformado por la resolución número DDI 002969, del 12 de febrero de 2013 y la resolución que resuelve el recurso de reconsideración número DDI 010142, del 26 de febrero de 2014.

7.1.2. Que como consecuencia de la nulidad del acto demandado, y a título de restablecimiento del derecho, se ordene la devolución de la suma de cuatro mil novecientos sesenta y un millones trescientos cincuenta mil pesos (\$4.961.350.000), más los intereses corrientes correspondientes, causados desde el 20 de febrero de 2013, fecha de la notificación de la resolución DDI 002969 de 12 de febrero de febrero de 2013, mediante la cual se negó la solicitud de devolución por pago de lo no debido, hasta la fecha de ejecutoria de la providencia que ordene la devolución, y los intereses de mora desde esa fecha hasta el pago efectivo, de conformidad con lo establecido en el artículo 154 del decreto 807 de 1993, en concordancia con el artículo 863 del Estatuto Tributario.

7.2 Pretensiones subsidiarias:

7.2.1. Que se declare la nulidad parcial del acto administrativo conformado por la resolución número DDI 002969, del 12 de febrero de 2013, y la resolución que resuelve el recurso de reconsideración número DDI 010142, del 26 de febrero de 2014.

7.2.2. Que, como consecuencia de la nulidad parcial del acto demandado, y a título de restablecimiento del derecho, se ordene la devolución de la suma de cuatro mil seiscientos treinta y siete millones cincuenta y tres mil pesos (\$4.637.053.000), más los intereses corrientes correspondientes, causados desde el 20 de febrero de 2013, fecha de la notificación de la resolución DDI 002969, de 12 de febrero de 2013, mediante la cual se negó la solicitud de devolución por pago de lo no debido, hasta la fecha de ejecutoria de la providencia que ordene la devolución, y los intereses de mora desde esa fecha hasta el pago efectivo, de conformidad con lo establecido en el artículo 154 del decreto 807 de 1993, en concordancia con el artículo 863 del Estatuto Tributario.»[8].

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 48 de la Constitución Política.
- Artículo 135 de la Ley 100 de 1993.
- Artículos 144 y ss. del Decreto 807 de 1993.
- Artículo 589 del E.T.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Manifestó que en la declaración de ICA del sexto bimestre del año 2008, la entidad incluyó la totalidad de los recursos que obtuvo por la conmutación pensional mediante renta vitalicia por valor de \$390.752.264.347, como consta en el certificado de revisor fiscal que se anexa a la demanda.

Indicó que esas rentas no pueden gravarse con ningún tributo en tanto están destinadas al pago de pensiones y, por ende, son recursos de la seguridad social, que por mandato constitucional no son materia imponible.

Señaló que la Corte Constitucional[9] y el Consejo de Estado[10] han sido enfáticos en señalar que no se pueden imponer gravámenes sobre los recursos de la seguridad social, por cuanto los mismos deben destinarse a los fines para los cuales fueron recaudados.

Explicó que la conmutación pensional constituye una forma de novación de las obligaciones pensionales a cargo de un empleador, pues se trata de trasladar la responsabilidad en el pago de las pensiones que se encuentran a cargo de un empleador, a una compañía de seguros, quien asume la obligación de aquel.

Indicó que la totalidad de las sumas obtenidas por la entidad por este concepto constituyen un recurso de seguridad social en tanto están destinadas a garantizar el pago de pensiones. Por ello, todo el impuesto pagado sobre las mismas carece de fundamento legal y debe ser devuelto.

Manifestó que se configura el pago de lo no debido porque está demostrado que la sociedad liquidó y pagó el impuesto de industria y comercio sobre recursos de la seguridad social que no se encuentran gravados.

Precisó que en el momento en que se presentó la declaración -año 2009 y principio 2011- no estaba claro si los recursos derivados de conmutación pensional estaban sujetos al ICA. Sin embargo, en el año 2011, la Corte Constitucional[11] precisó que los recursos de la seguridad social no se encuentran gravados con los impuestos territoriales.

Desatacó que con ese pronunciamiento judicial quedó claro que no existe causa legal para el pago del impuesto sobre esos recursos de la seguridad social y, por ello, el mismo fue solicitado en devolución.

Agregó que esta Corporación, en reiterados fallos[12], ha señalado que no se requiere la corrección de las declaraciones para la devolución del pago de lo no debido.

Señaló que la pretensión subsidiaria está dirigida a que sea devuelta la suma indebidamente pagada por el impuesto de industria y comercio sobre los recursos obtenidos por conmutación pensional, salvo en lo que corresponda al importe del ingreso que razonablemente se puede considerar remuneración de la entidad.

OPOSICIÓN

El Distrito Capital se opuso a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

Indicó que la demandante es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio y al fundarse la devolución sobre un saldo a favor generado en una declaración resulta necesario que el saldo se registre en la misma, por lo que es necesario corregirla, como lo dispone el artículo 19 del Decreto 807 de 1993 o solicitar su corrección bajo lo dispuesto en el artículo 20 del precitado decreto.

Manifestó que el concepto de pago de lo no debido opera a partir de la no existencia de una obligación o que existió y desapareció del ordenamiento jurídico y en el presente caso la actividad de la sociedad demandante continúa siendo gravada.

Afirmó que la devolución versa sobre un saldo a favor consignado en las declaraciones que se encuentran en firme, por lo que la actora debió aplicar el procedimiento previsto en el artículo 20 del Decreto 807 de 1993.

AUDIENCIA INICIAL

El 23 de junio de 2015, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011[13]. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades y no se propusieron excepciones previas ni se solicitaron medidas cautelares, por lo que se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos acusados, por medio de los cuales se negó a la solicitud de devolución del pago de lo no debido por concepto del impuesto de industria y comercio correspondiente al sexto bimestre del año gravable 2008.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca - Sección Cuarta - Subsección "B" mediante sentencia del 23 de febrero de 2017, decretó la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Indicó que los recursos provenientes de la conmutación pensional constituyen recursos de la

seguridad social y por ello son de naturaleza parafiscal, que no pueden tener destinación distinta a cubrir las obligaciones del pasivo pensional, lo que incluye la prohibición del Estado de imponer tributos sobre tales recursos.

Conforme con el acervo probatorio, incluido el certificado de revisor fiscal y el dictamen pericial, expresó que en la operación de conmutación pensional Avianca y SAM pagaron a Aseguradora Colseguros (hoy Allianz) una prima técnica por valor de \$390.752.264.347, de los cuales se constituyó una reserva matemática de \$360.333.834.844 para cubrir el pasivo pensional.

En ese entendido, teniendo en cuenta que de la suma recibida por los contratos de conmutación pensional, Allianz efectuó pagos pensionales de \$248.187 y detrajo gastos administrativos y comerciales por \$4.875.000.000, se estimó un ingreso contable para la sociedad de \$25.543.181.316, sobre el cual debió pagar el impuesto de industria y comercio.

Con base en lo anterior, señaló que el capital aportado por Avianca y SAM para financiar el pago de las pensiones a través de conmutaciones de pasivos pensionales por \$360.334.083.031 correspondiente a la reserva matemática y la suma pagada a las pensiones en el mes de la suscripción del contrato (\$248.187), son recursos de la seguridad social afectados a ese fin, que no pueden destinarse a otro diferente.

Precisó que el pago realizado por Allianz sobre primas por conmutación pensional bajo la modalidad de renta vitalicia, constituye pago de lo no debido, que no es materia imponible, de conformidad con el artículo 135 de la Ley 100 de 1993.

Adujo que el procedimiento de corrección a la declaración tributaria como requisito para la procedencia de la solicitud de pago en exceso solo es aplicable cuando el fundamento de la devolución corresponde a un error atribuible al contribuyente en la liquidación del impuesto.

En consecuencia, accedió a las pretensiones subsidiarias de la demanda[14], en el sentido de declarar la nulidad parcial de los actos acusados y ordenar la devolución de la suma de \$4.637.053.000, con intereses corrientes desde la fecha de notificación del acto que negó la solicitud de devolución (Resolución DDI-002969 del 12 de febrero de 2013) y moratorios desde el vencimiento del término para devolver, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, conforme con lo previsto en los artículos 863 y 864 del E.T.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada interpuso recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Luego de aludir al artículo 135 de la Ley 100 de 1993, que estableció exenciones al impuesto de renta sobre los ingresos por concepto de primas destinadas al pago de seguros de invalidez y sobrevivencia, expresó que no se encuentra incluido el impuesto de industria y comercio.

Expuso que no se configura un pago de lo no debido, por cuanto la sociedad demandante es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio por las actividades que desarrolla en Bogotá y tenía el deber formal de presentar las declaraciones del impuesto.

Manifestó que si la sociedad en sus declaraciones presentó valores superiores o en exceso a los que legalmente correspondían, no se configuraría un pago de lo no debido sino un pago en

exceso y, por ende, debía aplicar el artículo 144 del Decreto 807 de 1993 (devolución de saldos a favor), previa corrección de la declaración privada, en los términos establecidos en el artículo 20 del Decreto 807 de 1993, modificado por el artículo 5 del Decreto 362 de 2002.

Concluyó que en el evento que se estime que hay lugar a la devolución de las sumas solicitadas, no es procedente el reconocimiento de los intereses moratorios ordenados en la sentencia de primera instancia, por el error en que incurrió la actora. Y que si en gracia de discusión hubiera lugar a intereses corrientes, deberían ordenarse desde la fecha de notificación de la resolución que resolvió el recurso contra el acto que negó la devolución.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La entidad demandada reiteró los argumentos expuestos en la apelación.

La sociedad demandante insistió en lo expuesto en la demanda y enfatizó en que los recursos provenientes de la conmutación pensional no están gravados con ICA ni con tributo alguno, nacional ni territorial, por tratarse de recursos de la seguridad social, que no son materia imponible con fundamento en el artículo 48 de la Constitución. Agregó que la solicitud de devolución del pago de lo no debido fue consecuencia de la sentencia C-090 de 2011, en la cual la Corte Constitucional señaló que los recursos de que trata el artículo 135 de la Ley 100 de 1993, no pueden ser objeto de imposición tributaria del orden nacional ni territorial.

Alegó que en el caso se configuró un pago de lo no debido, sin que se requiera de corrección de la declaración, y que proceden los respectivos intereses corrientes y moratorios, conforme con lo previsto en los artículos 863 y 864 del E.T.

Solicitó que se aplique el precedente jurisprudencial contenido en las sentencias del 17 de marzo de 2016, Exp. 20586 y del 14 de abril de 2016, Exp. 21301.

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada. Al efecto, manifestó que es claro que los recursos entregados por la actora para el pago de pensiones están amparados por la prohibición del artículo 48 de la Constitución Política, recursos cuya determinación hecha por el tribunal con base en el dictamen pericial no desvirtuó el Distrito.

Indicó que la sociedad demandante no debía modificar la declaración privada, por cuanto se incluyeron recursos destinados al pago de pensiones, que corresponden a un pago de lo no debido.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la Dirección Distrital de Impuestos de la Secretaría de Hacienda de Bogotá negó la solicitud de devolución por pago de lo no debido a la actora, respecto de ingresos provenientes de conmutación pensional incluidos en la declaración del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros del sexto bimestre del año 2008.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada, se debe determinar i) si el impuesto pagado sobre la conmutación pensional mediante renta vitalicia constituye un pago de lo debido. En el evento positivo, se debe establecer ii) si para su devolución se requería la corrección de la declaración tributaria en la que se originó el pago de lo no debido y, iii) los intereses procedentes en las devoluciones de pagos de lo no debido.

Se advierte que, en relación con supuestos fácticos y jurídicos similares al presente asunto, entre las mismas partes, la Sala se ha pronunciado en varias oportunidades, por lo cual se reitera el criterio jurisprudencial expuesto en las citadas providencias.

Pago de lo no debido sobre recursos pertenecientes al Sistema General de Seguridad Social. Conmutación pensional mediante renta vitalicia[15].

La conmutación pensional, por tratarse de rentas que financian las pensiones, hace parte de los recursos del Sistema de Seguridad Social, que por mandato constitucional son de destinación específica.

La conmutación pensional tiene antecedentes en los Decretos 2677 de 1971 y 1572 de 1973, en los que fue contemplada como un mecanismo excepcional que permitía al ISS sustituir a las empresas que se encontraban en proceso de cierre o liquidación, en el pago de pensiones legales y convencionales.

Posteriormente, la Ley 550 de 1999, que tuvo por objeto establecer un régimen para promover y facilitar la reactivación empresarial y la reestructuración de los entes territoriales, extendió la conmutación total o parcial a todos los casos en que se requiriera la normalización del pasivo pensional, para lograr el pago oportuno de las obligaciones pensionales, sin importar si la empresa estaba en acuerdo de reestructuración[16]. Adicionalmente, permitió que la sustitución se realizará mediante compañías de seguros de vida, fondos de pensiones y patrimonios autónomos, y le otorgó al Gobierno Nacional facultades para reglamentar esta figura.

En ejercicio de esa potestad, el ejecutivo expidió el Decreto 1260 de 2000 que en su artículo 4 estableció las distintas formas en que se podía hacer la conmutación pensional total y señaló que esta se podría hacer con el (i) Instituto de Seguros Sociales; (ii) con una compañía de seguros a través de una renta vitalicia[18]; (iii) como un retiro programado administrado por una administradora de fondos de pensiones, y (iv) por los demás mecanismos que señale el Gobierno Nacional de acuerdo con la ley.

Luego, con el Decreto 941 de 2002 reguló la conmutación parcial y señaló que esta se podría realizar a través de la constitución de patrimonios autónomos pensionales[19].

En ese contexto, la conmutación pensional se presenta cuando el empleador, particular o estatal, adquiere obligaciones de índole pensional respecto de sus empleados y las sustituye a una entidad del sistema de seguridad social o a una aseguradora para que ésta la asuma, previo el pago de un capital.

La conmutación es total y definitiva cuando el empleador se libera integralmente de toda responsabilidad del pago de los pasivos pensionales, y parcial, cuando éste conserva responsabilidad por el pasivo transferido.

Para ello, el empleador traslada a una compañía de seguros, o administradoras de pensiones, o al ISS, cierto capital que representa el valor de las obligaciones pensionales, con la finalidad de que dichas entidades se encarguen del pago de la pensión.

De esta manera, los recursos que reciben las aseguradoras por este concepto tienen por objeto garantizar el reconocimiento y pago de la pensión.

Así, la conmutación pensional es financiada por el empleador en cumplimiento de su obligación

de pago de las pensiones de sus trabajadores en el régimen de seguridad social, por tanto, esas rentas constituyen cotizaciones, que además, tienen la connotación de una contribución parafiscal.

Las cotizaciones son recursos que provienen de un gravamen obligatorio que deben hacer tanto los trabajadores dependientes e independientes como los empleadores, con un fin específico que no es otro que beneficiar al grupo de trabajadores para quienes después del cumplimiento de los requisitos fijados por el legislador, pueden obtener una pensión.

De tal manera que, son rentas de carácter parafiscal[20] en tanto comportan contribuciones obligatorias de naturaleza pública, fruto de la soberanía fiscal del Estado, que no ingresan al presupuesto nacional, que tienen como sujeto pasivo un sector específico de la población, y que deben ser utilizadas para financiar globalmente los servicios que se prestan y para ampliar su cobertura.

De hecho, el Sistema de Seguridad Social Integral, consagrado en la Ley 100 de 1993 y en otras disposiciones complementarias, se ocupó de regular todos los elementos que definen una renta parafiscal, señalando quiénes son los destinatarios de los servicios de la seguridad social, cuáles sus beneficiarios, las prestaciones económicas, de salud y de servicios complementarios que se ofrecen, y principalmente, identificando la fuente de los recursos que se destinan para obtener las finalidades propuestas[21].

Ese carácter parafiscal en los términos de la jurisprudencia constitucional[22] implica que tales recursos no pertenecen ni a la Nación, ni a los entes territoriales, ni a las entidades administradoras, ni al empleador.

En tal sentido, los recursos con que se financian la conmutación pensional son de naturaleza parafiscal, en tanto están dispuestos para garantizar el servicio de seguridad social de pensiones.

En ese contexto, la Sala considera que los recursos de la conmutación pensional que tengan por destino garantizar la cobertura de las pensiones, mediante la protección de las contingencias que afectan a las personas afiliadas o beneficiarias, hacen parte del Sistema de Seguridad Social[23].

Al tener tal naturaleza -recursos de seguridad social-, las primas de conmutación pensional bajo la modalidad de renta vitalicia son de destinación específica, esto es, no pueden ser empleadas para fines diferentes a la seguridad social. Así lo establece expresamente el artículo 48 de la Constitución Política al disponer "no se podrán destinar o utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ellas".

Lo anterior, porque tales recursos son indispensables para el funcionamiento del sistema de seguridad social, y en esta medida están todos articulados para la consecución del fin propuesto por el Constituyente de garantizar a todos los habitantes el derecho irrenunciable a la seguridad social.

Sobre el alcance de este mandato constitucional, la Sala ha señalado que los recursos del sistema tanto en salud como en pensiones no pueden ser destinados a un objeto diferente dentro del sistema, lo que incluye la prohibición para el Estado de imponer tributos sobre tales recursos[24].

Primero, porque en razón de su carácter parafiscal, no le pertenecen ni a la Nación ni a los entes territoriales y, como tal, estos últimos no tienen facultad impositiva sobre ellos.

Segundo, dada la destinación específica que frente a los recursos de la seguridad social estableció el artículo 48 constitucional, cuyo propósito no es otro que procurar que los recursos se destinen totalmente a la satisfacción de la seguridad social en pensiones sin que se vean afectados por impuestos.

De tal manera que, los recursos del sistema de seguridad social, como los analizados, no son materia imponible, razón por la cual no pueden ser gravados por ninguna autoridad que detente la facultad impositiva, incluidos, los entes territoriales.

Es importante precisar que la Corte Constitucional, en sentencia C-090 de 2011, señaló que el hecho de que el legislador en el artículo 135 de la Ley 100 de 1993[25] no fijara expresamente que los entes territoriales no podían gravar los recursos de la seguridad social, no es esencial o indispensable para entender que dichos recursos no pueden ser objeto de gravámenes territoriales, toda vez que esos dineros no pueden dar origen a una obligación tributaria.

Entender lo contrario, desconocería la prohibición contenida en el artículo 48 superior de destinar y utilizar los recursos de la seguridad social para fines distintos a ella.

En el caso particular de la conmutación pensional, señaló que el hecho de que el artículo 135 ibídem no mencione los recursos destinados a cubrir la conmutación pensional, no constituye una omisión legislativa en tanto el legislador no estaba obligado a contemplar en la Ley 100 de 1993, dicha figura ni su tratamiento tributario, dado que estaba diseñando un nuevo sistema sin que necesariamente estuviera obligado a regular un aspecto excepcional con lo es el mecanismo analizado.

En este sentido carece de fundamento la afirmación hecha por el Distrito Capital, que considera viable la imposición de tributos a los recursos de la seguridad social.

En esa medida, no existe causa legal para pagar tributos sobre los recursos de seguridad social.

En igual sentido, se pronunció la Sala[27] al declarar la procedencia del pago de lo no debido del impuesto de industria y comercio pagado sobre recursos destinados al sistema general de riesgos profesionales -antes y durante la vigencia de la Ley 788 de 2002-, norma que gravaba con el tributo la citada renta y que fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional mediante sentencia C-1040 de 2003, dada la destinación específica de las rentas del sistema de seguridad social.

Se anota que, en la jurisprudencia que se reitera, se ha señalado que no puede desconocerse que en virtud de la conmutación pensional las aseguradoras perciben, además de los recursos destinados al pago de las pensiones, cierta utilidad por prestar el servicio de cubrimiento del riesgo asegurado y tal ganancia corresponde a ingresos propios de dichas entidades, que no forman parte del sistema de seguridad social ni encajan en la categoría de parafiscalidad[28].

Así las cosas, los pagos del impuesto de industria y comercio realizados sobre las primas por conmutación pensional bajo la modalidad de renta vitalicia, constituyen pagos de lo no debido, pues no existe un título o fuente de donde emane la obligación de liquidar y pagar dicho tributo, pues como se explicó, por mandato constitucional esos recursos no son materia imponible.

En consecuencia, sí se configuró el pago de lo no debido y, por ende, el derecho a solicitar la devolución de lo que se pagó por concepto de impuestos, como pasa analizarse a continuación.

Devolución del pago de lo no debido. La corrección de las declaraciones no es un requisito.

La Sala ha precisado de manera reiterada[29] que la normativa tributaria ha establecido la figura del pago de lo no debido a favor de los contribuyentes y al efecto ha señalado las reglas para su procedencia, sin que dentro de ellas se prevea como requisito previo e indispensable la corrección de la declaración privada.

Así mismo, ha indicado[30] que la devolución debe pedirse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva establecido en el artículo 2536 del Código Civil, que antes de la expedición de la Ley 791 de 2002 era de diez años y a partir de su promulgación pasó a ser de cinco años.

A esa misma conclusión llegó esta Sección cuando declaró la nulidad del artículo 147 del Decreto 807 de 1993, que disponía un término diferente para solicitar la devolución en el Distrito Capital[31].

El caso concreto

De acuerdo con las consideraciones expuestas, la Sala confirmará la decisión de primera instancia en el sentido de ordenar la devolución del impuesto pagado por la demandante sobre los recursos por conmutación pensional, como lo precisó el Tribunal, sumas que no fueron cuestionadas por la entidad demandada en la apelación.

Además, porque los valores percibidos por la sociedad y ordenados en devolución por el Tribunal, están soportados en el certificado de revisor fiscal, en el cual se relacionan las sumas que por ese concepto hicieron parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio[32].

Documento que constituye prueba contable suficiente conforme con el artículo 777 del E.T., en tanto no fue objetado por la Administración ni en sede administrativa ni judicial.

Sumas que a su vez se encuentran respaldadas en el dictamen pericial allegado por la demandante y que fue decretado como prueba por el a quo[33], en el cual, con fundamento en los libros de contabilidad de la compañía y los respectivos soportes externos e internos, se verificó que en la declaración tributaria se incluyeron ingresos provenientes de la conmutación pensional.

Se observa que el Distrito Capital no contravirtió el hecho de que la entidad hubiere pagado el impuesto de industria y comercio por las cuantías señaladas en la demanda, que están soportadas en el certificado del revisor fiscal y en el dictamen pericial.

De tal manera que la demandada no desvirtuó que la parte actora liquidó el impuesto de industria y comercio sobre los ingresos que correspondían a la conmutación pensional bajo la modalidad de renta vitalicia.

De otro lado, los pagos se efectuaron en los años 2009 y 2011 y, por tanto, debían solicitarse en devolución en el término de cinco años, pues para tal época se encontraba vigente la Ley 791 de 2002, que redujo el término de prescripción de la acción ejecutiva.

Teniendo en cuenta que el impuesto del sexto bimestre del año 2008, fue declarado y pagado en los años 2009 y 2011, el plazo de prescripción vencía en los años 2014 y 2016, respectivamente. Dado que la petición de devolución se presentó el 26 de diciembre de 2012[34], lo fue en el término legal.

En consecuencia, la actora tiene derecho a obtener la devolución del impuesto de industria y comercio pagado por concepto de la conmutación pensional bajo la modalidad de renta vitalicia por el sexto bimestre de 2008, en la suma de \$4.637.053.000.

En relación con los intereses que proceden sobre los impuestos devueltos, la Sala ha señalado[35] que son los corrientes y moratorios establecidos en el artículo 863 del Estatuto Tributario, aplicable a los pagos en exceso o de lo no debido por remisión de los artículos 850 y 855 ibídem.

En casos similares al estudiado -devolución de pago de lo no debido- ha reconocido intereses corrientes desde la fecha de la notificación del acto administrativo que niega la devolución, hasta la notificación del acto que confirma total o parcialmente el derecho a la devolución, y en caso de ser sometido a control de legalidad ante la jurisdicción, hasta la notificación de la providencia que reconozca el derecho de devolución[37].

Entonces, el derecho a recibir intereses corrientes por una suma pagada en exceso o no debida a la administración tributaria se oficializa cuando dicha circunstancia -la del pago en exceso o de lo no debido-, es reconocida mediante un acto administrativo o providencia judicial ejecutoriados, producto de una discusión previa.

Los intereses de mora se causan desde el vencimiento del término para devolver la suma pagada en exceso o no debida, hasta la fecha del pago, porque por su naturaleza sancionatoria se generan desde que la administración se encuentra en mora en la devolución del dinero, esto es, desde que la obligación se hace exigible, lo que ocurre, cuando el caso está en sede jurisdiccional, desde la ejecutoria de la sentencia que declara el pago en exceso o de lo no debido.

Con base en las anteriores precisiones[38], la Sala confirmará la sentencia de primera instancia que accedió a las pretensiones subsidiarias de la demanda, en el sentido de declarar la nulidad parcial de los actos acusados y ordenar la devolución de la suma de \$4.637.053.000, con intereses corrientes desde la fecha de notificación del acto que negó la solicitud de devolución (Resolución DDI-002969 del 12 de febrero de 2013) y moratorios desde el vencimiento del término para devolver, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, conforme con lo previsto en los artículos 863 y 864 del E.T.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso[39], no se condenará en costas, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

FALLA

1. CONFÍRMASE la sentencia del 23 de febrero de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

Presidente de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

[1] Fls. 449-480 c.p.

[2] Fls. 55-67 y 68-80 c.p.

[3] Fls. 45-46 (declaraciones ICA) y 47 vto. c.p. (Resolución DDI-002969 del 12 de febrero de 2013).

[4] Fls. 3-7 c.a.

[5] Fls. 81-83 c.a. - 47-49 c.p.

[6] Fls. 84-94 c.a.

[7] Fls. 136-139 c.a y 50-53 c.p.

[8] Fl. 3 c.p.

[9] C-828 de 2001, C-1040 de 2003, C-655 de 2003, C-824 de 2004, C-90 de 2011.

[10] Sentencias del 29 de octubre de 2009, expediente No. 16610; y del 3 de diciembre de 2009, expediente No. 17122.

[11] Sentencia C-090 de 2011.

[12] Sentencias del 16 de julio de 2009, expediente No. 16655; del 5 de noviembre de 2009, expediente No. 16591; del 20 de agosto de 2009, expediente No. 16142; del 23 de septiembre de 2010, expediente No. 17669; y del 30 de septiembre de 2010, expediente 16576.

[13] Fls. 349-365 c.p.

[14] Expresó no acceder a las pretensiones principales «habida cuenta que no es procedente el reconocimiento total de la devolución solicitada en razón a que a la sociedad le correspondía pagar el impuesto de industria y comercio sobre la suma de \$25.543.181.316, más no sobre la suma de \$360.334.083.031 pagada para garantizar el pasivo pensional a través de conmutaciones de pasivos pensionales» (fls. 474 y 477 c.p.)

[15] Sentencias del 17 de marzo de 2016, Exp. 20586 y del 14 de abril de 2016, Exp. 21301, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

[16] ARTICULO 41. NORMALIZACION DE LOS PASIVOS PENSIONALES. Los acuerdos de reestructuración en que el empleador deba atender o prever el pago de pasivos pensionales, deben incluir las cláusulas sobre normalización de pasivos pensionales de conformidad con la reglamentación que para tal efecto expida el Gobierno Nacional, a la cual deben ajustarse también los actos y contratos que se celebren y ejecuten con base en tales cláusulas.

Para tal fin, se acudirá a mecanismos tales como la constitución de reservas adecuadas dentro de un plazo determinado, conciliación, negociación y pago de pasivos, conmutación pensional total o parcial y constitución de patrimonios autónomos. Estos mecanismos podrán aplicarse en todos

los casos en que se proceda a la normalización del pasivo pensional, aún cuando ésta no haga parte de un acuerdo de reestructuración.

[17] Ibídem. Parágrafo 2. La conmutación pensional podrá realizarse con el Instituto de Seguros Sociales, y las compañías de seguros de vida; la conmutación pensional podrá también realizarse total o parcialmente a través de los fondos de pensiones y los patrimonios autónomos pensionales administrados por sociedades fiduciarias o administradoras de fondos de pensiones. El Gobierno reglamentará el alcance de la conmutación, total o parcial, los casos, condiciones, formas de pago y garantías que deban aplicarse en cada caso para el efecto, de tal manera que se proteja adecuadamente a los pensionados.

[18] Las rentas vitalicias son una modalidad de pensión para los cotizantes del régimen de ahorro individual, en la cual "el afiliado o beneficiario contrata directa e irrevocablemente con la aseguradora de su elección, el pago de una renta mensual hasta su fallecimiento y el pago de pensiones de sobrevivientes en favor de sus beneficiarios por el tiempo a que ellos tengan derecho".

[19] Este decreto se refirió expresamente a los aspectos tributarios de esta figura **al señalar que en el artículo 17 que "los patrimonios autónomos pensionales y los patrimonios autónomos de garantía tienen el carácter de fondos para efectos del artículo 135"**.

[20] Ha dicho la Corte Constitucional que las rentas parafiscales constituyen un instrumento para la generación de ingresos públicos, representadas en aquella forma de gravamen que se establece con carácter impositivo por la ley para afectar a un determinado y único grupo social o económico, y que debe utilizarse en beneficio del propio grupo gravado. De acuerdo con la concepción jurídica de este tipo de tributo, son características de los recursos parafiscales su obligatoriedad, en cuanto se exigen como los demás tributos en ejercicio del poder coercitivo del Estado; su determinación o singularidad, en cuanto sólo grava a un grupo, sector o gremio económico o social; su destinación específica, en cuanto redundan en beneficio exclusivo del grupo, sector o gremio que los tributa; su condición de contribución, teniendo en cuenta que no comportan una contraprestación equivalente al monto de la tarifa fijada, su naturaleza pública, en la medida en que pertenecen al Estado aun cuando no comportan ingresos de la Nación y por ello no ingresan al presupuesto nacional; su regulación excepcional, en cuanto a sí lo consagra el numeral 12 del artículo 150 de la Carta; y su sometimiento al control fiscal, ya que por tratarse de recursos públicos, la Contraloría General de la República, directamente o a través de las contralorías territoriales, debe verificar que los mismos se inviertan de acuerdo con lo dispuesto en las normas que los crean. Cfr. C-655 de 2003.

[21] Ibídem.

[22] C-655 de 2003 y C-090 de 2011, entre otras.

[23] Ley 100 de 1993. ARTICULO. 1º- Sistema de seguridad social integral. El sistema de seguridad social integral tiene por objeto garantizar los derechos irrenunciables de la persona y la comunidad para obtener la calidad de vida acorde con la dignidad humana, mediante la protección de las contingencias que la afecten.

El sistema comprende las obligaciones del Estado y la sociedad, las instituciones y los recursos destinados a garantizar la cobertura de las prestaciones de carácter económico, de salud y servicios complementarios, materia de esta ley, u otras que se incorporen normativamente en el futuro.

[24] En la misma línea se ha pronunciado la Sala en sentencias del 13 de junio de 2013, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 17973 y del 26 de noviembre de 2015, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No. 20021.

[25] ARTÍCULO 135. TRATAMIENTO TRIBUTARIO. Los recursos de los fondos de pensiones del régimen de ahorro individual con solidaridad, los recursos de los fondos de reparto del Régimen de Prima Media con Prestación Definida, los recursos de los fondos para el pago de los bonos y cuotas partes de bonos pensionales y los recursos del fondo de solidaridad pensional, gozan de exención de toda clase de impuestos, tasas y contribuciones de cualquier origen, del orden nacional.

Estarán exentos del impuesto sobre la renta y complementarios:

1. El Instituto de Seguros Sociales.
2. La Caja Nacional de Previsión y las demás cajas y fondos de previsión o seguridad social del sector público, mientras subsistan.
3. Las sumas abonadas en las cuentas individuales de ahorro pensional del régimen de ahorro individual con solidaridad y sus respectivos rendimientos.
4. Las sumas destinadas al pago de los seguros de invalidez y de sobrevivientes dentro del mismo régimen de ahorro individual con solidaridad.
5. <Ver Notas del Editor> <Ajuste de salarios mínimos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006. Aparte subrayado modificado por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Las pensiones estarán exentas del impuesto sobre la renta. A partir del 1o. de Enero de 1.998 estarán gravadas solo en la parte que exceda de 1.000 UVT.

Estarán exentos del impuesto a las ventas:

1. Los servicios prestados por las administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de Prima Media con Prestación Definida.
2. Los servicios de seguros y reaseguros que prestan las compañías de seguros, para invalidez y sobrevivientes contemplados dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad.

Estarán exentos del impuesto de timbre los actos o documentos relacionados con la administración del Sistema General de Pensiones.

PARÁGRAFO 1o. <Parágrafo modificado por el artículo 5 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Los aportes obligatorios y voluntarios que se efectúen al sistema general de pensiones no harán parte de la base para aplicar la retención en la fuente por salarios y serán considerados como una renta exenta. Los aportes a cargo del empleador serán deducibles de su renta

PARÁGRAFO 2o. Las disposiciones a que se refieren el presente artículo y el artículo anterior, serán aplicables, en lo pertinente, a los fondos de pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987 y a los seguros privados de pensiones.

PARÁGRAFO 3o. En ningún caso los pagos efectuados por concepto de cesantía serán sujetos de retención en la fuente.

[26] En esa providencia se dijo "que al no ser los recursos de la seguridad social materia imponible por disposición del artículo 48 constitucional, no se pueden establecer frente a ellos exenciones como erradamente lo hizo el legislador en el artículo 135 acusado.

Las exenciones son un beneficio que presupone la existencia de unos sujetos u objetos que son susceptibles de materia impositiva y frente a los cuales, pese a existir la obligación tributaria, se les exonera de ella. Así entendida la exención, es evidente que los recursos del sistema de seguridad social no pueden ser objeto de ella, porque por disposición del Constituyente, artículo 48 constitucional, no son materia imponible.

En consecuencia, se puede concluir que el legislador usó antitécnicamente el término exención en el inciso primero del artículo 135 acusado y como tal podía válidamente hacer referencia con fundamento en el artículo 48 constitucional a la prohibición de gravar los recursos de esos fondos de toda clase de impuestos, tasas y contribuciones de cualquier origen".

[27] Sentencia del 13 de junio de 2013, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 17973.

[28] Sentencia del 14 de abril de 2016, Exp. 21301.

[29] Sentencias del 16 de julio de 2009, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 16655; del 11 de noviembre de 2009 y del 13 de junio de 2013, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expedientes Nos. 16567 y 17973, respectivamente. Sentencias del 16 de julio de 2009, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 16655; del 11 de noviembre de 2009 y del 13 de junio de 2013, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expedientes Nos. 16567 y 17973, respectivamente.

[30] Sentencias del 13 de junio de 2013, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 17973 y, del 26 de noviembre de 2015, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No. 20021; del 26 de noviembre de 2015, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 20122.

[31] Sentencia del 12 de noviembre de 2003, Exp. 11604, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

[32] Fl. 54 c.p.

[33] El dictamen fue decretado como prueba en la audiencia inicial celebrada el 23 de junio de 2015 y continuada el 2 de julio del mismo año (Fls. 349-366 c.p.).

[34] Fls. 3-7 c.a.

[35] Sentencias del 13 de junio de 2013, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 17973 y, del 26 de noviembre de 2015, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No. 20021; del 26 de noviembre de 2015, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 20122.

[36] "ARTICULO 855. TÉRMINO PARA EFECTUAR LA DEVOLUCIÓN. La Administración de Impuestos deberá devolver, previa las compensaciones a que haya lugar, los saldos a favor originados en los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma.

El término previsto en el presente artículo aplica igualmente para la devolución de impuestos pagados y no causados o pagados en exceso.

"ARTICULO 850. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. Modificado por el artículo 49 de la Ley 223 de 1995. Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que estos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor.

[37] Consejo de Estado, sentencia del 13 de junio de 2013, radicado 17973, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en la sentencia del 12 de diciembre de 2014, radicado No. 20000, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y en la sentencia del 12 de diciembre de 2014, radicado No. 19292, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

[38] Conforme con la jurisprudencia que se reitera.

[39] C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».



Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.
Normograma de la Administradora Colombiana de Pensiones - Colpensiones
ISSN 2256-1633
Última actualización: 31 de agosto de 2019

