

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

**Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá, D.C., cinco (5) de mayo de dos mil dieciséis (2016)

**Radicación: 25000232700020100014801 (19216)**

**Actor: BANCO COLPATRIA MULTIBANCA COLPATRIA S.A. NIT 860034594-1  
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN**

Asunto: Devolución Gravamen a los Movimientos Financieros año 2007

## **ANTECEDENTES**

Por sentencia de 26 de noviembre de 2003, la Sección Cuarta del Consejo de Estado se declaró inhabilitada para emitir pronunciamiento de fondo respecto de la solicitud de nulidad y restablecimiento del derecho del Oficio 5500001-2403 de 28 de diciembre de 2001, por el cual la DIAN negó a la actora el silencio administrativo positivo en el sentido de reconocer que era beneficiaria del régimen de estabilidad tributaria desde el 2001 y por el término de 10 años.

El 7 de abril de 2008, la Sala Especial Transitoria de Decisión 4C del Consejo de Estado resolvió el recurso extraordinario de súplica interpuesto por el Banco Colpatria contra la sentencia de 26 de noviembre de 2003 y le reconoció al Banco el silencio administrativo positivo. En consecuencia, dispuso que la actora estaba cobijada por el régimen de estabilidad tributaria, previsto en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, por el término de 10 años contados a partir del año 2001.

El 5 de agosto de 2008, el Banco solicitó a la DIAN la devolución de \$10.031.801.089, por concepto de Gravamen a los Movimientos Financieros, GMF, causado durante el año 2007, más intereses de mora.

Por Resolución 608-0122 de 27 de enero de 2009, la DIAN reconoció a favor del Banco Colpatria la suma de \$9.817.271.089 como pago de lo no debido y ordenó su devolución. Además, rechazó la devolución de \$214.530.000. Sobre la suma devuelta, no reconoció intereses.

El 27 de marzo de 2009, la actora interpuso recurso de reconsideración contra la anterior resolución que fue resuelto por Resolución 1011 de 20 de enero de 2010, en el sentido de confirmar el acto impugnado.

## **DEMANDA**



El BANCO COLPATRIA MULTIBANCA COLPATRIA S.A., en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

«**PRIMERO.**- Declarar la nulidad de la Resolución No. 608-0122 de 27 de enero de 2009, proferida por la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de los Grandes Contribuyentes, así como la Resolución No. 1011 de 20 de enero de 2010, proferida por la Dirección de Gestión Jurídica, ambas, pertenecientes a la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

**SEGUNDO.**- Como consecuencia de la declaración de nulidad y a título de restablecimiento del Derecho, ordenar la devolución de pago de lo no debido al **BANCO COLPATRIA RED MULTIBANCA S.A.** por la suma de **\$214.530.000** correspondiente al Gravamen a los Movimientos Financieros del año 2007 que rechazó la DIAN más los intereses corrientes calculados sobre esta suma de dinero, causados desde el momento que la Administración resolvió la solicitud de devolución hasta la ejecutoria de la sentencia que resuelva el presente debate, así como los intereses moratorios causados desde el vencimiento del término para devolver hasta la fecha en que sea cancelada la suma de dinero.

**TERCERO.**- De igual forma, ordenar el reconocimiento de intereses corrientes a favor del **BANCO COLPATRIA RED MULTIBANCA S.A.** por la suma de **\$3.131.907.856** que se calculan sobre los \$10.031.801.089 solicitados a la Administración Tributaria en devolución del Gravamen a los Movimientos Financieros del año 2007, los cuales deben ser liquidados desde el momento en que el contribuyente realizó el pago indebido del impuesto hasta la fecha en que la Administración resolvió la solicitud de devolución».

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 13, 58 y 338 de la Constitución Política.
- Artículos 174 y 177 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 717 y 2313 del Código Civil.
- Artículos 870, 971, 873, 875, 876 y 879 del Estatuto Tributario.
- Artículo 3 del Decreto 405 de 2001.
- Artículo 3 del Decreto 449 de 2003.

El concepto de la violación se sintetiza así:

### **Situación jurídica a favor de la actora por el régimen de estabilidad tributaria reconocido por el Consejo de Estado**

Con fundamento en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, el 21 de septiembre de 2000, la actora solicitó a la DIAN la suscripción del contrato estabilidad tributaria. Como la DIAN no respondió a tiempo la solicitud, se configuró el silencio administrativo positivo en favor de la demandante, como lo reconoció el Consejo de Estado en sentencia de 7 de abril de 2008.

En virtud del citado fallo, por gozar del régimen de estabilidad tributaria desde el año 2001, la actora no estaba sujeta a los impuestos creados con posterioridad a la celebración del contrato de estabilidad, entre ellos, el Gravamen a los Movimiento Financieros, creado por la Ley 633 de 2000.



Lo anterior constituye una situación jurídica consolidada en favor de la demandante que debe respetarse hasta cuando se cumpla el término de 10 años. Por esa razón, la actora tenía derecho a la devolución del impuesto que pagó en calidad de sujeto pasivo del referido gravamen.

### **Desconocimiento de las operaciones económicas en cuentas de depósito en el Banco de la República**

La DIAN rechazó la devolución de \$204.920.000 porque consideró que se trataba de un GMF originado en operaciones realizadas por la actora en cuentas de depósitos en el Banco de la República por mandato de sus clientes, es decir, que no se trataba de operaciones financieras con recursos propios sino de terceros en las que actuaba como intermediaria.

No obstante, la suma solicitada en devolución correspondía al impuesto causado en operaciones propias de la actora realizadas en cuentas de depósito en el Banco de la República que se agrupaban así: i) recaudos con destino a un patrimonio autónomo de activos improductivos, ii) recaudos de créditos hipotecarios de cartera titularizada y iii) retiros de clientes en operaciones directas con la entidad pero con intervención del demandante como sujeto pasivo del gravamen.

Conforme con el artículo 871 del Estatuto Tributario, el hecho generador del GMF es la realización de transacciones financieras mediante las que se disponga de recursos depositados en cuentas, incluidas la de depósito en el Banco de la República en la que realizan transferencias y operaciones a nombre propio. Cada vez que dispone de los recursos depositados se causa el impuesto a cargo de la actora, que es retenido por el Banco de la República.

En el caso en estudio, es necesario distinguir dos situaciones que tienen efectos distintos frente al GMF. De una parte, está la operación financiera realizada entre el cliente y la actora, evento en el cual el Banco es responsable del GMF cuando sus clientes requieren de los recursos que administra. Y de otra, la transacción que efectúa el demandante con el Banco de la República, en la que el actor es contribuyente del tributo por ser el titular de los recursos depositados en la cuenta de depósito en el Banco de la República. El impuesto solicitado en devolución fue el que se causó en esta última operación.

El hecho de que exista mandato no significa que las operaciones en la cuenta de depósitos sean con cargo a los clientes del Banco, pues, conforme con los artículos 1 de la Resolución Interna 3 de 1997 del Banco de la República y 3 del Decreto 405 de 2001, estos no pueden ser clientes del Banco de la República y porque las cuentas de depósito fueron creadas como un sistema de pagos para las entidades financieras.

El artículo 879 numeral 6 del Estatuto Tributario dispone que las transacciones realizadas mediante el servicio de compensación interbancaria en las cuentas que poseen los establecimientos de crédito en el Banco de la República están exentas del GMF. Dicho servicio es un sistema que permite a las entidades compensar y/o liquidar instrucciones de pago propias o a través de instrumentos de pago mediante el registro contable en las cuentas de depósito que las entidades tienen en el Banco de la República. Por su parte, el Decreto 3222 de 2008 establece que la disposición de recursos vía Sebra constituye una sola operación.



Independientemente de si las operaciones están gravadas o exentas del GMF, fueron operaciones financieras propias de la actora, que deben ser devueltas en virtud del contrato de estabilidad tributario que le cobijaba.

Los traslados de recursos por cuentas de depósito del Banco de la República con destino al patrimonio autónomo de activos improductivos dentro del proceso de saneamiento establecido por FOGAFÍN por la Resolución 6 de 1999, son operaciones propias de la actora. Dicha resolución estableció una línea de crédito para las entidades vigiladas por la entonces Superintendencia Bancaria para el fortalecimiento patrimonial de los establecimientos mediante su capitalización, a la que se acogió la actora.

Como requisito para otorgar el crédito, la actora debió sanear sus estados financieros con el fin de reducir su patrimonio y reflejar su verdadero valor económico, por lo que se realizó la provisión y castigo de activos improductivos, dentro de los que estaban los saldos insolutos que los deudores morosos debían por cartera hipotecaria. El futuro recaudo de estas acreencias debía ser trasladado a un patrimonio autónomo constituido bajo las condiciones del Banco de Crédito Helm Trust S.A.

El GMF causado en la anterior operación se dio de dos maneras: una vez la actora recaudó los recursos de los deudores del patrimonio autónomo, los registró en una cuenta corriente y los trasladó a la Fiduciaria a través de la cuenta de depósito del Banco de la República. Cuando se dispuso los recursos de la cuenta corriente, la actora actuó como responsable del gravamen, pues lo retuvo y pagó con cargo al patrimonio autónomo, pago que no fue solicitado en devolución por la actora porque estuvo a cargo de un tercero.

Asimismo, el traslado de estos recursos a través de la cuenta de depósito del Banco de la República con destino al Banco de Crédito Helm Trust S.A. fue objeto de GMF, evento en el que la actora actuó como contribuyente, pues era la titular de la cuenta de depósito en el Banco República, gravamen que se solicitó en devolución. De igual manera, los traslados de recursos por la cuenta de depósito del Banco de la República con destino a la Titularizadora Colombiana dentro del proceso de titularización de la cartera hipotecaria son operaciones propias de la actora y no son transacciones realizadas a nombre de terceros, como lo sostuvo la DIAN.

**Violación de los artículos 871 y 3 del Decreto 449 de 2003 porque las operaciones realizadas en virtud del convenio de recaudo con la IATA son propias y el pago del GMF por \$9.610.000 estuvo a cargo de la actora**

Conforme con el artículo 3 del Decreto 449 de 2003, los débitos que se efectúen a cuentas contables y de otro género para la realización de cualquier pago o transferencia a un tercero por parte de los agentes retenedores del impuesto, causan el GMF, salvo cuando el movimiento contable se origine en la disposición de recursos de cuentas corrientes, de ahorros o de depósito, caso en el cual se considera una sola operación.

Las operaciones de la actora con la Asociación de Transporte Aéreo Internacional (IATA), en virtud de un convenio, son propias, en la medida que la naturaleza jurídica de la IATA y la finalidad del convenio no la hacían ordenante ni beneficiaria de los dineros recaudados porque estos iban dirigidos a terceros, previo manejo de la demandante como depositaria, distribuidora y compensadora de los dineros puestos a su disposición.



La IATA no es una sociedad comercial, es una asociación internacional que se dedica al control de seguridad, la viabilidad, confianza y economía del transporte aéreo. Es decir, cumple una función de control frente a sus afiliados. Desde el punto de vista económico, actúa como agente intermediario al coordinar la destinación de los recaudos por pasajes aéreos y/o transporte de carga, mediante la ayuda de un banco de compensación que administra y maneja dichos recursos, para luego ser transferidos a las respectivas agencias de viaje y aerolíneas. Por esa razón, la IATA no puede ser considerada sujeto pasivo del GMF pues los recursos recaudados no le pertenecen.

Los recursos recaudados son depositados en una cuenta corriente contable de la actora. Dada la obligación suscrita en el convenio y facultad de manejo y administración de los recursos, estos se entienden en cabeza de la demandante. El registro contable de los recursos recaudados causó el GMF a cargo a la actora. A su vez, la transferencia de estos recursos a cada una de las aerolíneas también causó el gravamen pero con cargo a ellas.

Dado que la demandante ejecutó operaciones financieras propias en virtud del convenio de recaudo celebrado con la IATA y que el procedimiento establecido originó el débito contable que corresponde al hecho generador del GMF, es evidente que la actora actuó como sujeto pasivo del tributo, por lo que procede la devolución del GMF negada por la DIAN.

### **Violación de los artículos 717 y 2313 del Código Civil y de artículo 863 del Estatuto Tributario porque la Administración desconoce el derecho que tiene el Banco Colpatria a percibir intereses**

Los pagos indebidos que la demandante realizó a título de GMF son objeto de devolución, de conformidad con la sentencia del Consejo de Estado del 7 de abril de 2008, que le reconoció el régimen de estabilidad tributaria, cuya aplicación al caso particular implica la devolución del impuesto más intereses.

Por lo anterior, el reconocimiento de intereses debió hacerse así: i) intereses corrientes sobre la suma reconocida en devolución desde el pago del impuesto hasta la fecha de expedición del acto administrativo que reconoció el pago de lo no debido, ii) intereses corrientes sobre la suma cuya devolución fue negada en devolución e iii) intereses de mora desde el vencimiento del término para devolver hasta la fecha en que se efectúe la devolución.

A pesar de que no existe reglamentación para cuando el contribuyente se constituye en acreedor de la Administración por una actuación ilegal que le es imputable, por igualdad y equidad son aplicables a esta las disposiciones del Estatuto Tributario que se aplican para los contribuyentes, relacionadas con las sanciones, de las que se desprende que quien esté en mora debe pagar intereses corrientes y moratorios.

La ausencia de norma legal que regule el pago de intereses corrientes desde el día que se pagó indebidamente el GMF hasta el momento en que se notificó el acto administrativo que aceptó la devolución, no implica que tal reconocimiento no deba hacerse, pues durante ese tiempo se privó a la actora de utilizar esos recursos.

Además, dichos recursos tuvieron una depreciación debido a la fluctuación que comporta el dinero como una medida de valor que no es constante y que representa la capacidad de adquisición de bienes y servicios debido a factores como la inflación, que no debe ser



asumida por la actora. En ese sentido, se pronunció el Consejo de Estado en sentencia de 13 de agosto de 2003.

El Consejo de Estado ha dicho que cuando el contribuyente es el acreedor, se acude a la teoría general de las obligaciones dinerarias según la cual toda suma de dinero debida devenga intereses corrientes, aunque no se actualice el capital para compensar el perjuicio que supone no disponer del dinero y perder capacidad adquisitiva.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, así:

### **Violación de los artículos 13, 58 y 338 de la Constitución Política y 174 y 178 del Código Contencioso Administrativo por haberse configurado una situación jurídica a favor de la actora en virtud del régimen de estabilidad tributaria reconocido por el Consejo de Estado**

Conforme con la sentencia de 7 de abril de 2008, por gozar del régimen de estabilidad tributaria desde el año 2001, la actora no estaba sujeta a los impuestos creados con posterioridad a la celebración del contrato de estabilidad, entre ellos, el GMF, creado por la Ley 633 de 2000, por lo que tenía derecho a la devolución de impuesto que pagó en calidad de sujeto pasivo del referido gravamen.

No obstante, el mencionado fallo no hizo mención al reconocimiento de intereses sobre el impuesto objeto de devolución, por lo cual la DIAN rechazó la petición de *“reconocimiento y pago de intereses de conformidad con las normas del derecho común”* hecho por la actora y solo devolvió el gravamen que esta pagó por el año 2007.

Además, la sentencia del 7 de abril de 2008 es declarativa y no de condena, razón por la cual no se aplica el artículo 177 del Código Contencioso Administrativo, que regula la manera de hacer efectivas las condenas contra las entidades públicas, como lo dispuso el Consejo de Estado en un asunto similar.

Asimismo, los intereses remuneratorios que invoca la actora y los corrientes del artículo 863 del Estatuto Tributario no fueron pedidos en la solicitud de devolución del pago de lo no debido, por lo que la DIAN no está obligada a pronunciarse al respecto.

Ante la ausencia de pronunciamiento sobre los intereses en la sentencia de 7 de abril de 2008, se debe aplicar el artículo 863 del Estatuto Tributario, según el cual estos solo proceden en los eventos en que medie solicitud de devolución del saldo a favor o pago en exceso y este haya estado en discusión. Es decir, no procede el reconocimiento de intereses corrientes cuando no hay discusión respecto de las sumas a devolver. Tampoco procede su reconocimiento si no fue ordenado por la autoridad judicial.

Como la DIAN reconoció la devolución del GMF dentro de los 30 días siguientes a la radicación de la solicitud, conforme con el artículo 855 del Estatuto Tributario no se causaron intereses corrientes ni moratorios, pues, se reitera, la solicitud fue atendida favorablemente dentro del término legal. Así lo ha decidido el Consejo en otras oportunidades.

### **Solicitud de devolución de \$214.530.000**



El régimen de estabilidad tributaria reconocido al actor aplica solo respecto de las operaciones propias en las que el Banco actuó como sujeto pasivo, razón por la cual debe demostrar el origen de estas operaciones, como se expuso en el Concepto DIAN 2 de 2003. Lo anterior tiene por objeto evitar que las operaciones propias se confundan con aquellas en las que el Banco actúa como intermediario o mandatario, pues, en estos casos el GMF es soportado por los terceros, quienes son los sujetos pasivos del gravamen.

El actor no se opuso a que los dineros con los que constituyó la cuenta de depósito en el Banco de la República y aquellos obtenidos de los convenios de recaudo (IATA y Titularizadora Colombiana) no pertenecen a ella. Por el contrario, aceptó que esos dineros eran gestionados a nombre de terceros, por lo que sobre estos recae el GMF.

Para las operaciones en cuentas de depósito el Banco de la República adoptó un sistema electrónico de identificación con códigos de las transacciones propias y la emisión de planillas de compensación, que no fueron aportadas por el actor para demostrar cuáles eran operaciones propias y no de terceros por mandato o convenios de recaudo.

De otra parte, la actora tampoco demostró que el traslado de recursos de cuentas de depósito del Banco de la República con destino al patrimonio autónomo de activos improductivos dentro del proceso de saneamiento establecido por FOGAFÍN, provenía de recaudos de cartera de créditos hipotecarios, ni se demostraron las condiciones en que dicho patrimonio fue constituido con el Banco de Crédito Helm Trust S.A. Lo anterior era necesario para determinar si las operaciones en devolución correspondían efectivamente a operaciones propias de la actora.

En lo que respecta a la aplicación del Decreto Reglamentario 322 de 2008, que modificó el artículo 1 del Decreto 1207 de 1996, relativo a que la compensación interbancaria está exenta del GMF, la actora no demostró que la suma solicitada, que se rechazó, corresponda a tales servicios de compensación. Además, el citado decreto fue expedido con posterioridad al año 2003, por lo que no es aplicable en este caso.

Por último, frente a las operaciones financieras realizadas en virtud del convenio de recaudo celebrado con la IATA, tampoco se demostró que correspondieran a operaciones propias. Por el contrario, está demostrado que los dineros recaudados se gestionaron a nombre de los asociados de la IATA.

## **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal negó la objeción al dictamen pericial que se practicó a solicitud de la actora por cuanto la DIAN no demostró que adoleciera de error grave, pues lo que pretenden las objeciones de la demandada es desestimar el valor probatorio de dicho medio de prueba. En lo de fondo, declaró la nulidad parcial de los actos demandados por las siguientes razones:

Por sentencia de 7 de abril de 2008, el Consejo de Estado reconoció que la actora estaba cobijada por el régimen de estabilidad tributaria previsto en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, por lo que los tributos que se establecieron en vigencia del contrato de estabilidad tributaria, entre ellos el GMF, o los aumentos en la tarifa del impuesto de renta, no le eran aplicables.



El hecho generador del GMF es la realización de transacciones financieras, entendidas estas como la disposición de recursos provenientes de cuentas corrientes, de ahorro, o de depósito, los movimientos contables en los que se configure el pago de obligaciones o traslado de bienes, recursos o derechos a cualquier título, o la disposición de recursos a través de contratos o convenios de recaudo o los débitos sobre saldos positivos de tarjetas de crédito y las operaciones de cancelación de los depósitos a término mediante abono en cuenta.

Mediante los actos demandados, la DIAN devolvió a la actora \$9.817.271.089 correspondiente al GMF de enero a diciembre de 2007, pero rechazó la devolución de \$214.530.000 por no corresponder a operaciones propias de la demandante, sino al manejo de recursos de terceros en calidad de mandatarios o intermediarios.

Igualmente, la DIAN negó el pago de intereses.

De la suma rechazada, \$204.920.000 corresponden al traslado de recursos de la cuenta de depósito del Banco de la República tanto al patrimonio autónomo constituido para efectos del saneamiento financiero dispuesto por FOGAFÍN, como en la disposición de recursos con destino a la Titularizadora Colombiana y a retiros de otros clientes en operaciones directas con la entidad que generaron un GMF, retenido por el Banco de la República, cuya sujeción pasiva recayó sobre el demandante.

En estas operaciones, se generó un GMF con cargo al actor, pues intervino como contribuyente, porque correspondieron a operaciones propias de este desde la cuenta de depósito del Banco de la República de la que es titular. Comoquiera que el demandante estaba amparado por el régimen de estabilidad tributaria, se encontraba exento de dicho gravamen por lo que procede su devolución por corresponder a un pago de lo no debido.

De otra parte, el actor no demostró que las operaciones financieras realizadas con la IATA, por \$9.610.000 en virtud del convenio de recaudo, obedecieron a operaciones propias, por lo que respecto de estas no se le aplica el régimen de estabilidad tributaria. En consecuencia, no procede la devolución de \$9.610.000.

La sentencia de 7 de abril de 2008, que reconoció al Banco Colpatria el régimen de estabilidad tributaria, no ordenó el reconocimiento de intereses. Sin embargo, ello no es óbice para que se haga tal reconocimiento, pues, precisamente ese fallo da certeza de que se configuró el pago de lo no debido y sirve como fundamento para iniciar el trámite de devolución sin que necesariamente el fallo lo haya ordenado.

Conforme con el artículo 863 del Estatuto Tributario, se causan intereses corrientes cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión, bien sea porque la Administración niegue la devolución o porque no acepta el monto solicitado. Los intereses moratorios se causan a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, circunstancias que el presente caso no se presentan.

De acuerdo con lo anterior, y comoquiera que de los \$10.031.801.089 solicitados en devolución la DIAN devolvió \$9.817.271.089, sobre la suma devuelta no se causan intereses corrientes pues esta no estuvo en discusión, precisamente, porque la DIAN reconoció el saldo a favor sin que mediara orden judicial.





No obstante, sobre los \$204.920.000 restantes, respecto de los cuales el Tribunal reconoce la procedencia de la devolución sí resulta procedente reconocer intereses corrientes a la tasa de interés vigente a la fecha de pago por parte de la DIAN.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

La **demandante** apeló la sentencia en los siguientes términos:

Es un hecho no discutido que conforme con la sentencia de 7 de abril de 2008, la actora estaba cobijada por el régimen de estabilidad tributaria, por lo que el GMF solicitado en devolución constituía un pago de lo no debido, y sobre este la DIAN obtuvo un provecho ilícito. En esa medida, no solo procedía su devolución sino el reconocimiento de intereses.

### **Procedencia de la devolución de \$9.610.000 por corresponder a operaciones financieras propias de la actora**

El Tribunal rechazó la devolución de \$9.610.000 por cuanto la actora no demostró que las operaciones financieras realizadas con la IATA en virtud del convenio de recaudo obedecieran a operaciones propias. No obstante, ello no requería de prueba, pues era claro que la actividad financiera de la actora permitía deducir que se trataba de recursos captados para su administración, manejo y traslado.

De conformidad con los artículos 871 incisos 4 y 5 del Estatuto Tributario y 3 inciso 1 del Decreto 449 de 2003, las operaciones que realizó la actora en virtud del convenio de recaudo celebrado con la IATA fueron ejecutadas como operaciones propias en la medida que la naturaleza del cliente no la hacían ordenante ni beneficiaria de los dineros recaudados porque estos iban dirigidos a terceros, previo manejo de la demandante como depositaria, distribuidora y compensadora de las sumas puestas a disposición.

La IATA es una transnacional que cumple una función de control frente a los afiliados que participan en el mercado aéreo y actúa como agente intermediario para coordinar la destinación de los recaudos a título de pasajes aéreos y/o transporte de carga mediante la ayuda de un banco de compensación que administra y maneja dichos recursos a través de cuentas contables, dado que ella no puede realizar transacciones financieras. Por lo anterior, no puede ser considerada como una sociedad comercial ni como sujeto pasivo del GMF, pues los recursos recaudados no le pertenecen.

La anterior transacción no implicó una operación de mandato dado que una cosa es el recaudo de dineros por parte de terceros y otra, la administración y traslado de recursos de capital en virtud del convenio con la IATA, que son utilizados por la actora, en calidad de depositaria, en el giro ordinario de los negocios.

El registro de los recursos en la cuentas de la actora causó el GMF a cargo de esta. Estos recursos, a su vez, son distribuidos por la demandante a cada aerolínea generándose otro GMF con cargo a ellas.

La demandante ejecutó operaciones propias en virtud de convenios de recaudo celebrados con la IATA y el procedimiento establecido originó el débito contable que corresponde un hecho generador del GMF. En consecuencia, el Banco actuó como sujeto pasivo del gravamen por lo que procede su devolución.



Los recursos recaudados en virtud del convenio de recaudo pertenecen al Banco cuando son consignados y antes de ser transferidos a las aerolíneas, pues el contrato de depósito incluye el manejo y la administración de estos dineros en el cual el depositario adquiere la propiedad de la cosa depositada mientras no haya orden impartida por el cliente.

### **Los intereses reconocidos por el Tribunal no fueron calculados conforme con el artículo 863 del Estatuto Tributario**

Los intereses solicitados en la demanda son los del artículo 863 del Estatuto Tributario. Si bien el Tribunal consideró que hay lugar al reconocimiento de intereses corrientes sobre \$204.920.000, no precisó a partir de cuándo y hasta qué fecha se liquidan los intereses. Tampoco se refirió frente a la procedencia de los intereses moratorios ni la suma exacta sobre la que se deben calcular los intereses.

Conforme con el citado artículo, hay lugar a reconocimiento de intereses corrientes desde la fecha del acto que negó la devolución hasta la fecha de ejecutoria de la sentencia que resuelva el asunto de fondo. Por lo anterior, se debe modificar el numeral segundo de la sentencia apelada, en el sentido de señalar que el reconocimiento de intereses corrientes y moratorios surgen desde el 27 de enero de 2009, fecha en que se negó la devolución y de la fecha del vencimiento del plazo para devolver, respectivamente, hasta la fecha de ejecutoria de la sentencia que decida de fondo el asunto.

### **Procedencia de intereses corrientes y/o moratorios sobre la suma total solicitada en devolución**

El Tribunal negó el reconocimiento de intereses sobre la suma devuelta por la DIAN porque la sentencia de 7 de abril de 2008 no los ordenó. Esa consideración, además de avalar la posición ilegal de la DIAN frente al régimen especial de la que era beneficiaria la demandante conforme con el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, desconoce la jurisprudencia que ha reconocido que desde la fecha del pago del tributo hasta cuando se profiere el acto que resuelve la devolución existe un lapso que no previó el legislador en el que procede el reconocimiento de intereses para los contribuyentes que hicieron un pago de lo no debido.

Además, en otros procesos idénticos al acá debatido, el Tribunal ha reconocido intereses por el tiempo en que el contribuyente no contó con los recursos. El GMF que pagó la actora se hizo sin causa legal para exigir su cumplimiento y tal situación no puede pasar desapercibida por la jurisdicción, pues el lapso durante el cual la actora no contó con los recursos le ocasionó un perjuicio, pues estos se desvalorizaron.

La Sección Cuarta del Consejo de Estado ha dicho que el pago indebido de un tributo ocasiona una desvalorización monetaria que necesariamente debe ser resarcida con la correspondiente actualización, que debe aplicarse conforme con la presunción del artículo 1617 del Código Civil.

Dadas las circunstancias que originaron el pago de lo no debido, los intereses causados desde el día en que el demandante se vio obligado a pagar el GMF deben ser los corrientes y/o moratorios y no los legales, en tanto que estos solo reconocen la desvalorización del dinero cuando los pagos se deben a yerros del contribuyente, pero no resarce el perjuicio ocasionado por la privación de los recursos mientras se dirimía ante la jurisdicción el régimen de estabilidad tributaria.

Así, la suma reconocida como pago de lo no debido causó intereses resarcitorios porque solo así se restablece el derecho del demandante, pues dejó de percibir rendimientos sobre unos recursos que estaban en poder de la DIAN, sobre los que esta obtuvo beneficios económicos.

A pesar de que en materia tributaria no existe una regulación para los intereses que deja de percibir el contribuyente cuando traslada una suma de dinero al Estado, se deben aplicar las normas previstas en el Título III del Libro V del Estatuto Tributario relacionadas con las sanciones, de las que se desprende que quien esté en mora debe pagar intereses corrientes y moratorios. Solo de esa manera se pueden hacer efectivos los principios de justicia, equidad y proporcionalidad tributaria.

Si en gracia de discusión no hay reconocimiento de intereses corrientes y moratorios conforme al cargo anterior, por lo menos se deben reconocer los intereses legales más la actualización monetaria. Estos dos conceptos no se oponen, pues los intereses legales no incluyen en su cálculo el componente inflacionario.

La **demandada** apeló en los siguientes términos: No se comparte la apreciación de la sentencia apelada, según la cual, con base en el peritaje es posible colegir que sobre una misma operación se generen dos gravámenes con sujetos pasivos distintos, por cuanto lo debatido consiste en establecer quién fue el sujeto pasivo del GMF, situación que no tuvo en cuenta dicho peritaje.

No obstante que la actora dice que ella es el sujeto pasivo del gravamen porque lo asumió y pagó, la realidad es que esa calidad la tienen los terceros a nombre de quienes se realizaron los movimientos, sin que importe que se hayan generado dos gravámenes, ya que la naturaleza de este tributo implica que cada vez que se muevan los recursos se genere el gravamen.

Lo importante es establecer a quién corresponde, por ley, asumir dicha carga y no quién terminó asumiéndola, porque en el evento en que la actora decida asumirla, no la cobija el contrato de estabilidad tributaria, ya que tal proceder implicaría hacer extensivo el beneficio de estabilidad tributaria a terceros que debieron sufragar la carga.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró, en términos generales, lo expuesto en la apelación.

La **demandada** reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda y la apelación en el sentido de que las operaciones financieras sobre las que se causó el GMF no son de la actora, sino realizadas en nombre de terceros, en calidad de mandataria o intermediaria, y estas operaciones no gozan de estabilidad tributaria. Adicionalmente, expuso lo siguiente:

Se configuró el error grave del dictamen pericial pues no desvirtuó, mediante prueba contable, la causación del gravamen en cabeza de terceros e incumplió la orden judicial que ordenó dictaminar solamente sobre el aspecto contable y no frente a puntos de derecho.

De otra parte, conforme con la jurisprudencia, el reconocimiento de intereses de que trata el artículo 863 del Estatuto Tributario solo procede en los casos en que la devolución esté en discusión, no frente a los eventos en que la devolución es oportuna<sup>19</sup>. Igualmente, ha



señalado que no procede el reconocimiento de intereses por saldos a cargo de la Administración que no hayan sido ordenados por autoridad judicial.

Adicionalmente, la sentencia de 7 de abril de 2008, que reconoció a la actora el régimen especial de estabilidad tributaria no ordenó el reconocimiento de intereses. Por último, la actora no cumplió oportunamente con la contraprestación del contrato de estabilidad tributaria sino, luego de la sentencia que le reconoció ese beneficio.

Lo anterior, porque solo el 2 de julio de 2008 pagó los dos puntos porcentuales adicionales sobre la tarifa del impuesto de renta de los años gravables 2001 a 2007.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, la Sala decide sobre la validez de los actos demandados, por los cuales la DIAN resolvió la solicitud de devolución del GMF por el año gravable 2007, presentada por el Banco Colpatria.

En concreto, determina si sobre la suma que ordenó devolver la DIAN (\$9.817.271.089), procede el reconocimiento y pago de actualización e intereses y, en caso afirmativo, en qué términos. También decide si es viable la devolución de los \$214.530.000, que la DIAN no devolvió y en qué condiciones procedería la devolución de dicha suma.

Para resolver, se reitera el criterio establecido por la Sala en sentencia de 17 de marzo de 2016<sup>21</sup>, que resolvió un asunto similar entre las mismas partes y que, a su vez, reiteró la sentencia de 4 de febrero de 2016<sup>22</sup>, referido al impuesto al patrimonio.

### **Naturaleza de la sentencia del 7 de abril de 2008, que reconoció a la actora la existencia del régimen de estabilidad tributaria**

En la sentencia de 4 de febrero de 2016<sup>23</sup>, la Sala hizo las siguientes precisiones: La sentencia de 7 de abril de 2008, dictada por la Sala Especial Transitoria de Decisión 4C del Consejo de Estado dispuso que la actora estaba cobijada por el régimen de estabilidad tributaria, por el término de 10 años contados a partir del año 2001.

La declaración del derecho a gozar del régimen de estabilidad tributaria implicó que, una vez ejecutoriada la sentencia de 7 de abril de 2008<sup>24</sup>, la actora es beneficiaria de ese régimen especial en las condiciones previstas en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario. Por consiguiente, estaba obligada a pagar la tarifa especial del impuesto de renta que se causó durante la vigencia del régimen de estabilidad tributaria (2 puntos porcentuales adicionales a la tarifa del régimen ordinario), y, correlativamente, tenía el derecho a obtener la devolución de los impuestos que en vigencia de ese régimen se hubieran creado (patrimonio, GMF y sobretasa de renta), y pagado, sin estar obligada a ello.

Así pues, surgió una obligación pecuniaria a cargo de la demandante<sup>25</sup>, como beneficiaria del régimen de estabilidad tributaria, y a favor del Estado y, correlativamente, una obligación pecuniaria a cargo del Estado en favor de la actora, obligaciones que corresponden a las que normalmente habrían nacido si se hubiera concedido el régimen de estabilidad tributaria en las condiciones solicitadas por la actora en el escrito de 21 de septiembre de 2000, esto es, por 10 años, y no como lo había aprobado la DIAN (menos de 10 años).

En ese entendido, de la sentencia que declara que el contribuyente goza del régimen de estabilidad tributaria se deriva un restablecimiento del derecho que se repara «*por equivalente*», porque se concreta expresa o tácitamente en el reconocimiento de las obligaciones pecuniarias mutuas que se originan en ese régimen de estabilidad tributaria y en el reconocimiento de que esas obligaciones pueden extinguirse mediante el pago, la devolución e incluso la compensación u otro modo de extinguir este tipo de obligaciones.

El restablecimiento del derecho no debe concretarse a lo pretendido en la demanda ni puede condicionarse a si el juez ordenó expresamente la devolución, el pago o la compensación de las obligaciones pecuniarias mutuas, pues en el lapso de los 10 años de estabilidad tributaria se crearon nuevos impuestos que no existían al momento de interponerse la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho o de dictarse la sentencia que la decidió.

Así, independientemente de que la sentencia del 7 de abril de 2008, que declaró la existencia del régimen de estabilidad tributaria, no haya impartido una condena en concreto o en abstracto, lo cierto es que ese fallo tiene un componente económico: el pago mutuo de obligaciones pecuniarias, cuyo cumplimiento se materializa cuando se ejecuta la sentencia, en las mismas condiciones en que se ejecuta una sentencia condenatoria. Por lo mismo, dicha providencia debe ejecutarse siguiendo las reglas de los artículos 176, 177 y 178 del Código Contencioso Administrativo.

Si bien la sentencia del 7 de abril de 2008 pudo ordenar la devolución del GMF o de otros tributos creados en vigencia del contrato de estabilidad tributaria, como el impuesto al patrimonio o la sobretasa al impuesto de renta, la falta de esa orden no es óbice para que se entienda que dicho fallo restableció el derecho del Banco Colpatria a la situación jurídica en la que estaría si la Resolución 2085 de 5 de abril de 2002 —acto anulado en esa sentencia— no se hubiera expedido.

En ese entendido, la citada providencia no es solo declarativa del derecho que tiene el Banco Colpatria, desde el año gravable 2001 hasta el año 2010, al régimen de estabilidad tributaria, sino también, constitutiva del derecho a la devolución de los impuestos creados y causados durante ese régimen de estabilidad y pagados por dicho Banco.

## **De las devoluciones efectuadas como efecto del reconocimiento del régimen de estabilidad tributaria mediante providencia judicial**

Sobre la base de que la sentencia del 7 de abril de 2008 es declarativa de la existencia del régimen de estabilidad tributaria y a la vez constitutiva del derecho a la devolución de los impuestos creados y pagados en vigencia de dicho régimen, en la sentencia de 4 de febrero de 2016<sup>26</sup>, que se reitera en esta oportunidad, la Sala precisó que dicha devolución debe hacerse conforme con los artículos 176, 177 y 178 del Código Contencioso Administrativo, sobre las condiciones de las condenas a cargo del Estado.

Asimismo, la sentencia de 4 de febrero de 2016 unificó el criterio sobre si es aplicable o no el artículo 1617 del Código Civil y, precisó que, en casos como el analizado, no era procedente aplicar como referente la tarifa del 6% anual prevista en esa disposición.

Al respecto, insistió en que la norma aplicable es el artículo 178 del Código Contencioso Administrativo porque, en casos como el presente, se parte de la existencia de un fallo que



reconoce el régimen de estabilidad tributaria que tiene un contenido económico, pues ordena restablecer las obligaciones pecuniarias mutuas al estado en que se encontrarían si el régimen de estabilidad tributaria se hubiera reconocido desde un principio. Dado que el restablecimiento del régimen de estabilidad tributaria implica el pago de los dos puntos porcentuales del impuesto de renta, de una parte, y la devolución de los impuestos no debidos, de otra, la sentencia adquiere la condición de condenatoria y, por tanto, se rige por las normas que gobiernan ese tipo de sentencias. La norma en mención dispone lo siguiente:

**ARTÍCULO 178. AJUSTE DE VALOR.** La liquidación de las condenas que se resuelvan mediante sentencias de la jurisdicción en lo contencioso administrativo deberá efectuarse en todos los casos, mediante sumas líquidas de moneda de curso legal en Colombia y cualquier ajuste de dichas condenas sólo podrá determinarse tomando como base el índice de precios al consumidor, o al por mayor.

De acuerdo con esta disposición, la liquidación de las condenas que se resuelvan mediante sentencias de la jurisdicción deberán ajustarse tomando como base el índice de precios al consumidor, o al por mayor.

El ajuste de las condenas se fundamenta en el principio de reparación integral que, en casos como el analizado, en los que se privó al contribuyente de un régimen tributario especial que había obtenido lícitamente, el daño infligido por esa privación se debe reparar de manera total. Y una forma de reparar ese daño es *por equivalente* que, se reitera, tiene como finalidad, el reintegro del dinero actualizado a valor presente.

Por lo anterior, en la sentencia de 4 de febrero de 2016<sup>28</sup>, la Sala señaló que la DIAN debía ajustar la suma objeto de devolución por el período comprendido entre la fecha en que el contribuyente pagó el impuesto hasta la fecha de ejecutoria de la sentencia constitutiva del derecho a la devolución, que, en este caso, es la sentencia de 7 de abril de 2008, proferida por la Sala Especial Transitoria de Decisión 4C del Consejo de Estado.

La Sala también precisó que sobre el capital actualizado debían liquidarse los intereses moratorios de que trata el artículo 177 del Código Contencioso Administrativo, si una vez vencidos los 30 a que se refiere el artículo 176 del mismo código la Administración no había adoptado las medidas necesarias para el cumplimiento de la sentencia.

La indexación de la suma objeto de devolución se hace conforme con la siguiente fórmula:

$$R = Rh \times \frac{\text{índice final}}{\text{índice inicial}}$$

Donde:

**R**= Impuesto pagado actualizado (lo que se busca)

**Rh**= Renta histórica (impuesto pagado)

**Índice Final:** Índice de precios al consumidor certificado por el DANE, del mes inmediatamente anterior a la sentencia o del mes de la sentencia, si se dicta en el último día.

**Índice Inicial:** Índice de precios al consumidor certificado por el DANE, del mes en que ocurrió la compensación del impuesto pedido en devolución.

Asimismo, la Sala señaló que, en casos como el presente, no es procedente restablecer el derecho mediante los intereses corrientes y moratorios del artículo 863 Estatuto Tributario, puesto que no se dan los supuestos para que se aplique esa norma. Ello, porque parte del supuesto de que el contribuyente pidió, ante la Administración, la devolución de un saldo a favor, de un pago en exceso o de lo no debido y que la controversia sobre ese derecho se dirime ante la administración y la controla la jurisdicción.

El anterior supuesto difiere de la controversia por la declaratoria del régimen de estabilidad tributaria porque la discusión no empieza a instancia de una petición de devolución de los impuestos derivados de ese régimen, sino del reconocimiento del régimen propiamente dicho y las consecuencias que esa decisión comporta. De manera que, se insiste, la sentencia que reconoce ese régimen tiene un contenido económico, pues de esa sentencia surgen obligaciones pecuniarias mutuas: la devolución del impuesto estabilizado y el pago del mayor impuesto de renta.

En ese contexto, independientemente de que medie una solicitud de devolución a instancia de la sentencia de 7 de abril de 2008, lo cierto es que la devolución ya no es un asunto que debe ser controvertido sino cumplido en las condiciones de los artículos 176, 177 y 178 del Código Contencioso Administrativo.

## **Caso concreto**

En el expediente se tienen como probados y no se discuten los siguientes hechos:

El 21 de septiembre de 2000, el Banco Colpatria solicitó a la DIAN suscribir un contrato de estabilidad tributaria por el término de 10 años.

La DIAN solo concedió el régimen especial por la fracción que faltaba por transcurrir del año 2000.

El 14 de diciembre de 2000, la actora insistió en que la DIAN se pronunciara frente a la suscripción del contrato de estabilidad tributaria por un término de 10 años y señaló que de no obtener pronunciamiento invocaría el silencio administrativo positivo.

El 22 de diciembre del año 2000, por oficio 2717, la DIAN resolvió desfavorablemente la petición formulada por el Banco Colpatria.

Por cuanto la solicitud no había sido resuelta por la DIAN dentro de los 2 meses siguientes a su radicación, la actora interpretó que se había configurado el silencio administrativo positivo a su favor, que le daba derecho al régimen de estabilidad tributaria por un periodo de 10 años, y lo protocolizó mediante Escritura Pública 4369 del 28 de diciembre del año 2000, de la Notaría 25 del Círculo de Bogotá.

El 2 de abril de 2002, por Resolución 2805, la DIAN revocó el acto presunto positivo y ordenó la cancelación de la escritura pública.

La actora presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra el anterior acto.

El 7 de abril de 2008, la Sala Especial Transitoria de Decisión 4C de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado anuló la Resolución 2805 de 2002 y, a



título restablecimiento del derecho, reconoció el régimen de estabilidad tributaria a favor del Banco Colpatria. La providencia referida quedó ejecutoriada el 18 de junio de 2008.

El 5 de agosto de 2008, el BANCO COLPATRIA MULTIBANCA COLPATRIA S.A., solicitó a la DIAN la devolución de \$10.031.801.089 correspondientes al Gravamen a los Movimientos Financieros causado durante el año 2007, más intereses de mora, que se discrimina así:

#### **RETENEDOR VALOR**

Banco de la República \$5.808.153.612

Bancolombia \$3.250.878

Banco de Bogotá \$100.659.108

Banco Agrario \$178.260

Banco de Crédito \$1.019.501

Helm Trust \$141.235

Autorretención del Gravamen a los movimientos financieros – declaraciones privadas

\$4.118.398.496 **\$10.031.801.089**

El 27 de enero de 2009, por Resolución 608-0122, la DIAN reconoció a favor del Banco Colpatria \$9.817.271.089 como pago de lo no debido y ordenó su devolución.

En el mismo acto rechazó la devolución de \$214.530.000 *“por corresponder a operaciones realizadas por mandato a nombre de terceros en la cuenta de depósito y en contratos de convenios de recaudo de terceros, toda vez que el beneficio de la Estabilidad Tributaria cubre únicamente a las operaciones propias del contribuyente que suscribió el contrato”*. Sobre la suma devuelta no hizo reconocimiento de ningún tipo de intereses.

El 27 de marzo de 2009, la actora interpuso recurso de reconsideración contra la anterior resolución<sup>33</sup> que fue resuelto por Resolución 1011 de 20 de enero de 2010, en el sentido de confirmar el acto impugnado.

#### **Procedencia de la devolución del GMF por \$214.530.000 rechazado por la DIAN**

La Sala advierte que de los \$214.530.000 rechazados por la DIAN, \$204.920.000 corresponden a operaciones financieras realizadas en la cuenta de depósito en el Banco de la República y \$9.610.000 a disposición de recursos en desarrollo del convenio de recaudo con la IATA, por lo que su estudio se aborda de manera separada.

En efecto, si bien el fundamento de la DIAN para rechazarlos se debió a que no eran operaciones financieras propias de la actora sino de terceros en las que el Banco actuó como intermediario, los dos valores rechazados corresponden a transacciones de naturaleza distinta.

Frente a las operaciones realizadas en la cuenta de depósito en el Banco de la República (\$204.920.000), la Sala reitera el criterio expuesto en sentencia de 17 de marzo de 2016.

La Ley 633 de 2000<sup>36</sup>, adicionó el Libro Sexto al Estatuto Tributario (artículos 870 al 881) y creó, a partir del 1 de enero de 2001, el Gravamen a los Movimientos Financieros, GMF, a cargo de los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo conforman.





Según el artículo 871 del Estatuto Tributario, el hecho generador del gravamen lo constituye la realización de transacciones financieras, mediante las que se disponga de recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros, así como en cuentas de depósito en el Banco de la República, y los giros de cheques de gerencia.

Para los efectos del impuesto, la mencionada norma dispuso que se entiende por transacción financiera toda operación de retiro en efectivo, mediante cheque, con talonario, con tarjeta débito, a través de cajero electrónico, mediante puntos de pago, notas débito o mediante cualquier otra modalidad que implique la disposición de recursos de cuentas de depósito, corrientes o de ahorros, en cualquier tipo de denominación, incluidos los débitos efectuados sobre los depósitos acreditados como saldos positivos de tarjetas de crédito y las operaciones mediante las que los establecimientos de crédito cancelan el importe de los depósitos a término mediante abono en cuenta.

De acuerdo con el artículo 875 del citado estatuto, son sujetos pasivos del tributo los usuarios del sistema financiero, las entidades que lo conforman y el Banco de la República. Y el artículo 876 estableció que actuarían como agentes retenedores y responsables por el recaudo y pago del GMF, el Banco de la República, los establecimientos de crédito en los que se encuentre la respectiva cuenta, así como los establecimientos de crédito que expiden los cheques de gerencia.

Por su parte, el artículo 3 del Decreto 405 de 2001<sup>37</sup> estableció que los débitos en las cuentas de depósito en el Banco de la República estarán sujetas al GMF, en los siguientes términos:

**“Artículo 3°. Débitos en las cuentas de depósito en moneda nacional o extranjera en el Banco de la República.** De conformidad con el artículo 871 del Estatuto Tributario las transacciones financieras que realicen los usuarios de las cuentas de depósito en moneda nacional o extranjera abiertas en el Banco de la República, y no exceptuadas expresamente en el artículo 879 del Estatuto Tributario, estarán sujetas al Gravamen a los Movimientos Financieros.

El sujeto pasivo será el establecimiento de crédito o el titular de la cuenta de depósito cuando disponga de sus recursos en dichas cuentas”.

Según la norma transcrita, la realización de cualquier transacción que implique la disposición de recursos depositados en cuentas de depósito en el Banco de la República constituye hecho generador del GMF, evento en el que la entidad financiera titular de la cuenta asume la calidad de sujeto pasivo.

Las cuentas de depósito en el Banco de la República son abiertas en este por las entidades que realizan operaciones con dicha entidad o que requieran de la prestación de sus servicios, entre estos, operaciones internacionales de pago y crédito, administración del depósito de valores, servicio de compensación interbancaria, operaciones como agente fiscal del Gobierno y prestamista de última instancia de los establecimientos de crédito La Resolución Interna 3 de 1997 , expedida por el Banco de la República, vigente para el año 2007, en relación con las cuentas de depósito establecía lo siguiente:

**“Artículo 1o. Objetivo.** Con el propósito de garantizar el normal funcionamiento de los pagos internos y externos de la economía y promover su seguridad y eficiencia, el Banco



de la República podrá celebrar contratos de depósito, de acuerdo con las condiciones establecidas en la presente resolución.

En desarrollo de lo anterior, el Banco de la República podrá celebrar contratos de depósito con personas jurídicas, públicas o privadas, cuando ello sea necesario, para la realización de las operaciones de mercado abierto, compra y venta de divisas, operaciones internacionales de pago y crédito, administración del depósito de valores, servicio de compensación interbancaria, operaciones como agente fiscal del Gobierno y banquero y prestamista de última instancia de los establecimientos de crédito, así como las demás operaciones y servicios que preste el Banco de la República, de conformidad con las regulaciones pertinentes.

**Parágrafo.** Tratándose de personas jurídicas públicas, el Banco de la República podrá celebrar contratos de depósito únicamente con la Dirección del Tesoro Nacional, las entidades públicas que desarrollen actividades financieras o aseguradoras y el Fondo de Garantías de Instituciones Financieras –FOGAFIN”.

Para lo que a este asunto interesa, es pertinente señalar que según el reglamento operativo del servicio de compensación interbancaria del Banco de la República, este servicio es un sistema que permite a las entidades autorizadas compensar y/o liquidar instrucciones de pago, propias o de terceros, realizadas a través de los instrumentos de pago<sup>40</sup>. Las operaciones mencionadas se realizan mediante registro contable en las cuentas de depósito que las entidades autorizadas tienen en el Banco de la República.

Como consecuencia del régimen de estabilidad tributaria reconocido a la actora, el GMF, por ser un nuevo impuesto, no era aplicable sobre las operaciones en las que el demandante hubiera actuado como sujeto pasivo, de conformidad con los artículos 875 del Estatuto Tributario y 3 del Decreto 405 de 2001.

Como se precisó, el rechazo de la devolución del GMF por \$204.920.000 se produjo porque, en criterio de la DIAN, no se trataba de operaciones propias de la demandante. El rechazo de la suma en mención se fundamentó en el informe final del expediente de investigación en el que se puede leer lo siguiente:

«Una vez revisadas el 100% de las operaciones realizadas por el Banco Colpatria a través de la cuentas de depósito correspondiente al año gravable 2007, se encontraron transacciones realizadas por mandato a nombre de terceros, según soportes enviados por el contribuyente (folios 62 a 83), y hojas de trabajo (Anexas al informe) por valor de \$204.920.000,00 cantidad que no es procedente devolver, toda vez que el beneficio de Estabilidad Tributaria es exclusivamente para las operaciones propias del contribuyente que suscribió el contrato con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.[...]”

En el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución 608-0122 de 27 de enero de 2009, la actora explicó la naturaleza de las operaciones financieras en la cuenta de depósito en el Banco de la República que causaron el impuesto solicitado en devolución por \$204.920.000, en los siguientes términos:

«La suma rechazada [\$214.530.000] se origina en: a) Operaciones realizadas por el Banco Colpatria, a través de cuentas de depósito del Banco de la República por mandato de terceros, por valor de \$204.920.000.



La suma señalada se origina en operaciones realizadas por el Banco Colpatria, a través de la cuenta de depósito del Banco de la República. Estas operaciones corresponden a los clientes que solicitaron al Banco que se les realizara retiros de sus cuentas y que estos fueran efectuados a través de la Cuenta de Depósito del Banco de la República (Sistema Sebra). Dichas operaciones se efectuaron a un diverso número de clientes, por conceptos que podemos agrupar de la siguiente manera:

- Recaudos de los deudores del Patrimonio Autónomo de Activos improductivos del Banco Colpatria, dentro del proceso de saneamiento establecido por la Resolución N° 006 de 1999 de Fogafín.
- Recaudos de los créditos hipotecarios cuya cartera había sido previamente titularizada. Estos valores se trasladaban a la Titularizadora Colombiana.
- Retiros de otros clientes por operaciones diversas de retiros de fondos a su favor en el Banco.

Para los casos antes descritos, se seguía el procedimiento que a continuación se señala:

- El Banco, recibía los recursos bien sea directamente de los clientes o de los deudores (en los dos primeros casos). Estas sumas las registraba en la cuenta corriente.
- Una vez se recibía la instrucción del cliente o se daba cumplimiento al contrato o acuerdo, el Banco Colpatria retenía el Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF) y se lo pagaba a la DIAN, cargándolo al cliente.

**Este GMF no fue solicitado en devolución por corresponder claramente al cliente y no al Banco Colpatria.**

- Posteriormente se realizaba el traslado al cliente a través de la cuenta de depósito del Banco de la República (sistema SEBRA). El Banco de la República retenía otro Gravamen a los Movimientos Financieros, **este sí a cargo del Banco Colpatria**, el cual fue objeto de solicitud de devolución y rechazado en primera instancia por la DIAN.

Se puede apreciar que sobre un mismo valor transferido se generaban dos Gravámenes a los Movimientos Financieros, uno a cargo del cliente y otro a cargo del Banco. Esta inequidad fue subsanada por el Decreto 3222 de 2008.

[...]

b) Operaciones declaradas por el Banco en calidad de agente retenedor, en el renglón denominado “Disposición de Recursos a través de contratos o convenios de recaudo o similares”, por valor de \$9.610.000.

[...]

En efecto, se trata de recursos del Banco Colpatria los cuales corresponden a recaudos de cartera correspondientes al Patrimonio Autónomo de Activos Improductivos Banco Colpatria – Fogafín, Recaudos de créditos Hipotecarios cuya cartera había sido previamente titularizada y a traslados de clientes cuya disposición de recursos había sido objeto del GMF, retenidos y pagados a la DIAN por el Banco.

Posteriormente, estos valores se trasladaban de la cuenta del Banco Colpatria en el Banco de la República, vía Sebra, a la Fiduciaria Helm Trust, a la titularizadora Colombiana o a las cuentas que indicaban los clientes.



Debe tenerse en consideración, que la devolución solicitada no hace referencia a los gravámenes retenidos con ocasión de la disposición de los recursos de los clientes, sino corresponde únicamente a los gravámenes que pagó el BANCO COLPATRIA RED MULTIBANCA COLPATRIA S.A., sobre **cuentas de depósito propias en el Banco de la República**».

En consideración a que era beneficiaria del régimen especial de estabilidad tributaria, el Tribunal reconoció a la actora la procedencia de la devolución de \$204.920.000 porque consideró que las operaciones financieras realizadas por ese valor constituían hecho generador del GMF en la que esta era sujeto pasivo del gravamen.

De acuerdo con lo precisado, la disposición de recursos depositados en cuentas de depósito en el Banco de la República constituye hecho generador del GMF, caso en el que la condición de sujeto pasivo del tributo recae en la entidad financiera titular de cuenta. En ese evento, el impuesto causado es retenido por el Banco Central.

Comoquiera que la actora gozaba del régimen especial de estabilidad tributaria para la época en que le fue retenido el GMF solicitado en devolución, la Sala considera que no era sujeto pasivo del tributo en cuestión, razón por lo que tiene derecho a la devolución de las sumas indebidamente retenidas que no fueron reconocidas por la DIAN por valor de **\$204.920.000**.

En relación con la procedencia de la devolución de **\$9.610.000** correspondiente al GMF por operaciones financieras realizadas por la actora en virtud de un convenio celebrado con la IATA, para el recaudo de recursos por venta de pasajes aéreos y/o transporte carga aérea, la Sala precisa lo siguiente:

En el informe final del expediente de investigación con base en el cual la DIAN rechazó el GMF por \$9.610.000, dicha entidad precisó lo siguiente:

“En la verificación de las declaraciones y pagos presentados por el BANCO COLPATRIA, en calidad de agente retenedor, se evidenció que en el renglón DISPOSICIÓN DE RECURSOS A TRAVÉS DE CONTRATOS O CONVENIOS DE RECAUDO O SIMILARES, de las declaraciones del año gravable 2007 se registró la suma de **\$9.610.000.00** (Anexo al informe), que tampoco es procedente devolver, pues como se mencionó anteriormente, el beneficio de Estabilidad Tributaria es exclusivamente para las operaciones propias del contribuyente que suscribió el contrato con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN y no por el movimiento de terceros.”

En el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución que resolvió la solicitud de devolución, la demandante defendió la procedencia de la devolución de estos dineros en los siguientes términos:

“El Banco Colpatría declaró y pagó el impuesto a los movimientos financieros por los débitos efectuados a las cuentas contables 25959310 IATA VENTAS INTERNACIONALES y 25995340 IATARECAUDO AMERICAN EXPRESS.

Mi representada, realizó un convenio con la Asociación INTERNATIONAL AIR TRANSPORT ASSOCIATION, EN ADELANTE IATA. En desarrollo de este convenio el Banco actúa en calidad de depositario de documentos, Banco distribuidor y Banco de



compensación, de los recursos obtenidos en la venta de pasajes aéreos nacionales e internacionales y de transporte de carga doméstico e internacional.

Con base en el convenio, el Banco, recibe los recursos de todas las agencias de viaje y en contraprestación del servicio prestado, dichos recursos son manejados por el Banco durante un periodo de tiempo, sin que puedan ser exigidos por IATA, cumplido este plazo, el Banco procede a distribuir los recursos a cada línea nacional o internacional bajo la distribución señalada por IATA.

El Banco Colpatria, causó, declaró y pago el impuesto a los movimientos financieros por los débitos a cuentas contables para transferencia de recursos a terceros. Una vez las aerolíneas dispusieron de sus recursos, estos son gravados con un Gravamen a los Movimientos Financieros, éste a cargo de ellas». (Se subraya)

En la demanda, el actor señaló que una vez recaudados los recursos en virtud del convenio que celebró con la IATA, estos eran depositados en las cuentas contables 25959310 IATA VENTAS INTERNACIONALES y 25995340 IATA-RECAUDO AMERICAN EXPRESS, por lo que esos recursos se entendían en cabeza del Banco, pues tenía el manejo y la administración de estos.

Asimismo, precisó que el GMF se causó por el débito a dichas cuentas para la transferencia de recursos a terceros, lo cual está certificado por revisor fiscal. Es decir, que mediante un movimiento contable que implicó debitar una cuenta por pagar y acreditar una cuenta corriente o de ahorros de las aerolíneas miembros de la IATA, el Banco trasladó los recursos que administraba y la transacción implicó la disposición de recursos de la actora para ser abonados en cuentas de terceros.

De conformidad con el artículo 871 parágrafo [adicionado por el artículo 45 de la Ley 788 de 2002] del Estatuto Tributario, constituye hecho generador del GMF los movimientos contables en los que se configure el pago de obligaciones o el traslado de bienes, recursos o derechos a cualquier título, entre otros.

Por su parte, el artículo 3 del Decreto 449 de 27 de febrero de 2003, dispone que los **débitos que se efectúen a cuentas contables** y de otro género para la realización de cualquier pago o transferencia a un tercero por parte de los agentes retenedores del impuesto, causan GMF, salvo cuando el movimiento contable se origine en la disposición de recursos de cuentas corrientes, de ahorros o de depósito, caso en el cual se considerará una sola operación.

Con base en el certificado de revisor fiscal<sup>44</sup>, que no fue cuestionado por la DIAN, respecto al GMF por las operaciones por el convenio con la IATA, el dictamen pericial precisó lo siguiente:

**“PREGUNTA a.** Si sobre una misma operación de disposición de recursos con destino a las aerolíneas, se generaron dos gravámenes a los movimientos financieros, uno al efectuarse el débito contable por el recaudo por la venta de pasajes nacionales e internacionales y otro, al efectuarse el traslado efectivo a las cuentas de las aerolíneas. **RESPUESTA 1-** El Banco Colpatria asumió el GMF, en el proceso de dispersión (distribución) de los recursos recibidos de todas las agencias de viaje, el cual fue registrado en cuentas contables por pagar (25959310, IATA Ventas Internacionales y 259595270 Compras internacionales) y con destino a cada Aerolínea nacional o internacional que

prestó el servicio. El Banco posteriormente realizó el proceso de distribución de los recursos generando dicho impuesto por el débito contable, esto se evidencia en la certificación emitida por el Revisor Fiscal del Banco como se aprecia en el anexo (No. 60 al 62).

2- Se determinó que el segundo GMF, fue generado por la disposición de recursos de las cuentas corrientes de las aerolíneas nacionales o internacionales y asumido por estas mismas, siempre y cuando no existieran acuerdos y/o convenios internacionales suscritos por el país, los cuales eran objeto de devolución de acuerdo con lo señalado en el párrafo primero (1°) del artículo 879 del Estatuto Tributario en concordancia con lo establecido en el párrafo dos (2) del artículo 22 del Decreto Reglamentario 405 de 2001.

3- Concluyendo tenemos que sobre una misma operación de disposición de recursos con destino a las aerolíneas, se generaron dos gravámenes a los movimientos financieros, uno al efectuarse el débito contable por el recaudo por la venta de pasajes nacionales e internacionales y otro, al efectuarse por la disposición de recursos de las líneas aérea nacionales o internacionales que no tienen acuerdo de doble tributación con la República de Colombia.

[...]"

Si bien, como lo precisó la DIAN, no es cierto que sobre una misma disposición de recursos se hayan generado dos gravámenes, el certificado del revisor fiscal y el dictamen dan cuenta de que en virtud del convenio con la IATA se causaron y pagaron dos GMF, en momentos distintos. Uno, que pagó el Banco Colpatria cuando los dineros eran debitados de las cuentas contables **25959310 IATA VENTAS INTERNACIONALES** y **259595270 COMPRAS INTERNACIONALES** para acreditar a cada una de las cuentas corrientes o de ahorros de las aerolíneas miembros de la IATA y, otro, por la disposición de recursos que hicieron las aerolíneas desde estas cuentas con cargo a cada una de ellas.

Cabe precisar que las cuentas en las que se registró el recaudo en virtud del convenio con la IATA y se hicieron los débitos contables corresponden a cuentas por pagar, esto es, cuentas del pasivo que, a su vez, hacen parte de las cuentas patrimoniales de la actora. Es decir, que dichas cuentas son del Banco y no de terceros, por lo que los recursos que se manejan en ellas se entienden en cabeza de la demandante.

De acuerdo con el PUC financiero<sup>46</sup>, las cuentas del pasivo correspondientes al grupo «25 Cuentas por Pagar» presentan la siguiente descripción:

«[...]

**CLASE GRUPO CUENTA 2. PASIVO 25. cuentas por pagar DESCRIPCIÓN** Registra importes causados y pendientes de pago, tales como los rendimientos pactados por la utilización de recursos de terceros, las comisiones y honorarios por servicios, sumas recibidas en virtud de la relación contractual establecida en promesas de compraventa y dineros adeudados a proveedores.

Igualmente, registra obligaciones causadas y pendientes de pago por concepto de dividendos decretados para pago en efectivo, excedentes, impuestos, retenciones y aportes laborales, arrendamientos, contribuciones y afiliaciones y otras sumas por pagar de características similares.

Así mismo, se registra en este grupo el movimiento correspondiente al impuesto a las ventas y las multas y sanciones, litigios, indemnizaciones y demandas».



Y de acuerdo con el mismo PUC, la cuenta «2595 Diversas» en la que se registraron los recaudos en virtud del convenio con la IATA, “registra los importes pendientes de pago por conceptos diferentes a los especificados anteriormente, esto es, diferentes a las cuentas señaladas en dicho PUC.

Conforme con lo anterior, asiste razón a la actora en el sentido de que las operaciones financieras en virtud del contrato de la IATA consistentes en los movimientos contables descritos con anterioridad, son operaciones propias de la actora sobre las que se causó el GMF por \$9.610.000 con cargo al Banco, por lo que procede su devolución en la medida que está demostrado que la actora retuvo, declaró y pagó el gravamen por ese valor.

En consecuencia, es procedente la devolución de **\$214.530.000**. Por lo tanto, la DIAN debió devolver al Banco la totalidad de la suma solicitada por este el 5 de agosto de 2008 (**\$10.031.801.089**).

### **Procedencia de la indexación, intereses legales, corrientes o moratorios a favor de la actora**

Teniendo en cuenta que procede la devolución de todo el GMF que la actora solicitó en devolución (**\$10.031.801.089**), de acuerdo con las precisiones hechas en la sentencia de 17 de marzo de 2016<sup>47</sup>, la Sala modifica el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada para ajustar el restablecimiento del derecho al criterio adoptado en el citado fallo.

En consecuencia, ordena la indexación de toda la suma objeto de devolución, esto es, de **\$10.031.801.089**, en los términos del artículo 178 del Código Contencioso Administrativo.

La indexación del capital (**\$10.031.801.089**) se hará de acuerdo con la fórmula establecida en esta sentencia, esto es, desde la fecha en la que fue retenido o autorretenido el GMF objeto de devolución hasta el 18 de junio de 2008, fecha de ejecutoria de la sentencia del 7 de abril de 2008 de la Sala Especial Transitoria de Decisión 4C de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado que le reconoció régimen especial de estabilidad tributaria.

Es de anotar que la indexación ordenada procede con fundamento en el artículo 170 del C.C.A. conforme con el cual, para restablecer el derecho del particular la autoridad judicial puede estatuir disposiciones nuevas en reemplazo de las acusadas y modificar o reformar estas.

### **Intereses de mora del artículo 177 del CCA. Primer corte**

Con base en el criterio fijado en la sentencia de 17 de marzo de 2016<sup>48</sup>, en este caso procede el reconocimiento y pago de intereses de mora en los siguientes términos:

A partir de la sentencia del 7 de abril de 2008, la DIAN adquirió la obligación de devolver al Banco Colpatria el GMF retenido o autorretenido durante el año 2007.

Por lo tanto, la actora tiene derecho a que se le reconozcan los intereses por mora, pero no con fundamento en el artículo 863 del Estatuto Tributario, sino en el artículo 177 del C.C.A., porque, como se precisó, el fallo de 7 de abril de 2008, es constitutivo y tiene, además, el pago de obligaciones pecuniarias mutuas.

El artículo 177 del C.C.A., exige reconocer intereses comerciales. Estos intereses están previstos en el artículo 884 del Código de Comercio, así:

“**Artículo 884.** Cuando en los negocios mercantiles haya de pagarse réditos de un capital, sin que se especifique por convenio el interés, éste será el bancario corriente; si las partes no han estipulado el interés moratorio, será equivalente a una y media veces del bancario corriente y en cuanto sobrepase cualquiera de estos montos el acreedor perderá todos los intereses, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 72 de la Ley 45 de 1990. Se probará el interés bancario corriente con certificado expedido por la Superintendencia Bancaria”.

En consecuencia, la Sala condena a la DIAN a que liquide y pague los intereses moratorios previstos en el artículo 884 del Código de Comercio sobre los **\$9.817.271.089**, que corresponden a una parte del capital que la actora solicitó en devolución.

Esos intereses se causan a partir de los 30 días siguientes a la ejecutoria de la sentencia de 7 de abril de 2008, porque ese es el plazo que el artículo 176 del CCA concede a la Administración para disponer de lo necesario para ejecutar la sentencia. En concreto, los intereses se causan desde el 1º de agosto de 2008 y hasta la fecha en la que fueron devueltos.

De conformidad con el artículo segundo de la Resolución 608-0122 de 27 de enero de 2009, la devolución se ordenó en títulos de devolución de impuestos, TIDIS, que podían reclamarse una vez cumplido un día hábil de la notificación de esa resolución.

Por lo tanto, hasta ese día se causarán intereses de mora sobre los **\$9.817.271.089. Intereses de mora del artículo 177 del CCA. Segundo corte.**

Dado que la DIAN solo devolvió una parte del capital debido y quedó un remanente por devolver, sobre esta suma se causan intereses de mora desde el día en que se hizo efectiva la devolución de los \$9.817.271.089 hasta que efectivamente se devuelva el remanente.

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

## **FALLA**

**MODIFÍCASE** el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada, en lo que respecta al restablecimiento del derecho, que queda así:

En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho:

**ORDÉNASE** a la DIAN indexar los **\$10.031.801.089** desde la fecha en que fue retenido el GMF hasta el 18 de junio de 2008.

**CONDÉNASE** a la DIAN a devolver al Banco Colpatria la suma que resulte de restar al capital debidamente indexado los \$9.817.271.089 que fueron objeto de devolución.





**CONDÉNASE** a la DIAN a reconocer al Banco Colpatria los intereses de mora sobre la suma de \$9.817.271.089 desde el 1 de agosto de 2008 hasta la fecha en la que fueron devueltos por la DIAN.

**CONDÉNASE** a la DIAN a reconocer al Banco Colpatria los intereses de mora causados sobre el remanente del capital indexado que falta por devolver, desde el día en que se hizo efectiva la devolución de parte del capital y hasta que se devuelva efectivamente el remanente por la DIAN.

En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

**RECONÓCESE** personería a Julio Cesar Ruiz Muñoz como apoderado de la DIAN, según el poder del folio 315 del cuaderno principal.

La anterior providencia se discutió y aprobó en sesión de la fecha

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Presidente

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**