



**SALA DE LO CONTENCIOSO  
ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE  
CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., quince (15) de marzo de dos mil dieciocho (2018)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

**Radicación:** 08001-23-33-000-2014-01357-01 [22867]

**Demandante:** AEROVÍAS DEL CONTINENTE AMERICANO S.A.-  
AVIANCA S.A.

**Demandado:** U.A.E. DIAN

**Temas:** Impuesto al patrimonio - año gravable 2011  
(cuarta cuota) - contrato de estabilidad jurídica

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada<sup>1</sup> y la apelación adhesiva de la actora<sup>2</sup>, contra la sentencia del 26 de abril de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Oralidad, mediante la cual accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente:

**«PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad del acto administrativo contenido en la Resolución CÓDIGO 6283 No. 0014 del 11**

<sup>1</sup> Fls. 497 a 500 c.p.

<sup>2</sup> Fls. 502 a 509 c.p.

**de julio de 2014** por medio de la cual la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla negó la solicitud de devolución de pago de lo no debido generado en el impuesto al patrimonio y sobretasa del año gravable 2011 (cuarta cuota) por valor de \$5.774.409.000.

**SEGUNDO:** Como consecuencia de la declaración anterior, DECLÁRASE sin valor legal la declaración del impuesto al patrimonio, presentada por AEROVIAS DEL CONTINENTE AMERICANO S.A. AVIANCA S.A., correspondiente al año gravable 2011.

**TERCERO:** CONDÉNASE a la U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, a título de restablecimiento del derecho, a devolver por concepto de lo indebidamente pagado por impuesto al patrimonio por el año gravable 2011 cuarta cuota, a AEROVIAS DEL CONTINENTE AMERICANO S.A. AVIANCA S.A., la suma de CINCO MIL SETECIENTOS SETENTA Y CUATRO MILLONES, CUATROCIENTOS NUEVE MIL PESOS \$5.774.409.000, con la aplicación de intereses corrientes desde la fecha en que se efectuó el pago, hasta la fecha de ejecutoria de esta sentencia.

**CUARTO:** Ordénase a la parte demandante, de conformidad con la Ley 1394 de 2010, constituir depósito judicial en el Banco Agrario en el formato de Depósito de Arancel Judicial a órdenes del despacho del Magistrado Ponente, una suma equivalente al dos por ciento (2%) del valor total de la presente condena en cuanto a ella respecta, una vez recibido el pago respectivo. En caso de reajuste se deberá reajustar el pago del arancel a la fecha en que se efectúe el pago definitivo. Ejecutoriada esta providencia, envíese por Secretaría copia auténtica al Consejo Superior de la Judicatura, Dirección Ejecutiva de Administración Judicial.

**QUINTO:** Sin costas (Art. 188 Ley 1437 de 2011).

[...]»

## **ANTECEDENTES**

El 30 de diciembre de 2008, Aerovías del Continente Americano S.A. - AVIANCA S.A., celebró contrato de estabilidad jurídica No. EJ-020, con la Nación - Ministerio de Transporte, para desarrollar un proyecto de inversión consistente en la adquisición por parte del inversionista de las aeronaves Airbus A319, A320 y A330 que se incorporarían a la operación de la empresa durante los años 2008 y 2009<sup>3</sup>. En dicho contrato se garantizó la estabilidad de varias normas, entre ellas, los artículos 292, 293, 294, 295 y 296 del Estatuto Tributario, normas que fueron modificadas por la Ley 1111 de 2006 que creó el impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010.

El 30 de diciembre de 2009, se expidió la Ley 1370, que adicionó al Estatuto Tributario los artículos 292-1, 293-1, 294-1, 295-1 y 296-1, en los cuales estableció el impuesto al patrimonio para el año gravable 2011.

El 28 de diciembre de 2010, la División de Doctrina de la DIAN, expidió el Concepto No. 098797, mediante el cual señaló que *«el nuevo impuesto sobre el patrimonio, creado por la Ley 1370 de 2009 y que se causa el 1º de enero de 2011, es aplicable a los contribuyentes que se acogieron al régimen especial de estabilidad jurídica consagrado en la Ley 963 de 2005»*.

---

<sup>3</sup> Fls. 267 c.p.

El 18 de mayo de 2011, AVIANCA presentó la declaración del impuesto al patrimonio correspondiente al año 2011, en la que liquidó un valor total de \$46.195.271.000, correspondientes a \$36.956.217.000 por concepto de impuesto y \$9.239.054.000 a título de sobretasa<sup>4</sup>. Realizó el pago de la **cuarta cuota** el 18 de septiembre de 2012, por valor de \$5.774.409.000<sup>5</sup>.

El 8 de enero de 2014<sup>6</sup>, AVIANCA solicitó la devolución y/o compensación por pago de no lo debido, de la cuarta cuota pagada por concepto del impuesto sobre el patrimonio, en virtud de la existencia del contrato de estabilidad jurídica antes mencionado, razón por la cual no estaba obligada a presentar declaración. La solicitud fue declarada improcedente por la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, a través de la Resolución Código 6283 N°0014 de 11 de julio de 2014<sup>7</sup>.

Contra la anterior decisión, la DIAN señaló que no procedía ningún recurso, motivo por el cual se dio por agotada la vía gubernativa.

## **DEMANDA**

AEROVÍAS DEL CONTINENTE AMERICANO S.A. - AVIANCA S.A., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del

---

<sup>4</sup> Fl. 3 c.a. 1

<sup>5</sup> Fl. 2 c.a. 1

<sup>6</sup> Fl. 1 c.a. 1

<sup>7</sup> Fl. 345 c.a. 2

derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011, formuló las siguientes pretensiones:

« [...]

4.1. *Que se declare la nulidad del siguiente acto administrativo:*

*Resolución CÓDIGO 6283 No. 0014 del 11 de julio de 2014 por medio de la cual la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla niega la solicitud de devolución de pago de lo no debido generado en el impuesto al patrimonio y sobretasa del año gravable 2011 (cuarta cuota - \$5.774.409.000).*

4.2. *Que como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se declare que la Declaración del Impuesto al Patrimonio y su sobretasa por el año gravable 2011, presentada por AVIANCA el 18 de mayo de 2011, no produce efecto legal alguno, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 594-2 del Estatuto Tributario.*

4.3. *Que a título de restablecimiento del derecho, se declare que lo pagado por parte de AVIANCA por concepto de la 4ª cuota del impuesto al patrimonio y la sobretasa del año gravable 2011 **constituye un pago de lo no debido**, y en consecuencia, se ordene a la Administración **la devolución de la suma de \$5.774.409.000**, más los intereses corrientes y moratorios a que haya lugar de conformidad con lo establecido en el artículo 863 del Estatuto Tributario.»*

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29, 58, 83, 95-9 y 363 de la Constitución Política
- Artículo 1º de la Ley 963 de 2005
- Artículos 594-2, 683, 720 y 850 del Estatuto Tributario
- Artículo 9 del Decreto 4825 de 2009

- Documento CONPES 3406 de 2005

Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

La demandante manifestó que la DIAN vulneró el derecho fundamental al debido proceso, por cuanto impidió la posibilidad de interponer el recurso de reconsideración previsto en el artículo 720 del Estatuto Tributario, contra la Resolución Código 6283 N° 0014 del 11 de julio de 2014, por medio de la cual se negó la solicitud de devolución por pago de lo no debido.

En relación con el fondo del asunto, señaló que, en el contrato de estabilidad jurídica, el Gobierno Nacional reconoció e incluyó como parte de los compromisos adquiridos la estabilidad en lo relativo al impuesto sobre el patrimonio, específicamente, los artículos 292, 293, 294, 295 y 296 del Estatuto Tributario, modificados por la Ley 1111 de 2006.

Indicó que el propósito de AVIANCA al solicitar el contrato de estabilidad de las normas relativas al impuesto al patrimonio fue que tal impuesto no se prorrogara o aplicara con posterioridad al año 2010.

Señaló que el régimen de estabilidad jurídica implica que las modificaciones adversas (*como ocurre con la Ley 1370 de 2009, que prorrogó el impuesto al patrimonio a partir del año 20011*) respecto de las normas incluidas en el contrato de estabilidad, no

le son aplicables a los inversionistas amparados por este régimen previsto en la Ley 963 de 2005.

Adujo que el referido impuesto regulado por la Ley 1111 de 2006 era temporal y que, de acuerdo con el artículo 1º de la Ley 963 de 2005, el Estado debe garantizar al inversionista que suscriba los contratos de estabilidad jurídica, que si durante su vigencia se modifica en forma adversa alguna de las normas que hicieron parte del contrato, tendrá derecho a que se le continúen aplicando las normas estabilizadas.

Explicó que, en relación con la estabilización de normas de vigencia limitada, los Documentos CONPES 3366 y 3406 de 2005 precisaron que cuando ese tipo de normas se estabilizaran, solo serían exigibles durante la vigencia de la norma y no más allá dentro del término de vigencia del contrato.

Insistió en que, dentro del contrato de estabilidad jurídica se protegieron los artículos 292 y siguientes del E.T., disposiciones que regularon el impuesto sobre el patrimonio durante los años 2007 a 2010, por lo que, en los términos de los referidos documentos CONPES, el impuesto solo es imponible durante la vigencia de la norma estabilizada.

Precisó que la declaración del impuesto al patrimonio presentada por el año 2011 no surte efecto legal, en virtud de lo establecido por el artículo 594-2 del Estatuto Tributario, toda vez que existe un

contrato en el que la Nación se comprometió a no hacer exigible modificaciones adversas que en relación con el impuesto al patrimonio aprobara el Congreso de la República.

Afirmó que la Ley 1370 de 2009, al prorrogar el impuesto sobre el patrimonio hasta el año 2011, no modificó los artículos 292 y siguientes del E.T., sino que adicionó nuevos artículos, argumento a partir del cual la DIAN negó la devolución de lo pagado indebidamente.

Refirió que en el trámite de creación de la norma en el Congreso, se estudió la implicación del impuesto al patrimonio prorrogado por la Ley 1370 de 2009 frente a los contratos de estabilidad jurídica que había suscrito el Gobierno, para lo cual el Ministerio de Hacienda y Crédito Público dejó clara su posición de no afectar a los inversionistas cobijados por dichos contratos, pues tal situación generaría inseguridad jurídica y derivaría en demandas por el incumplimiento contractual.

Así, indicó que se trata de un mismo impuesto, que si bien ha sido sujeto de prórrogas en su vigencia a través de distintas leyes, no ha perdido su esencia, al punto de que en todas se reiteraron los elementos estructurales y accidentales.

Sostuvo que la DIAN, a través del Concepto No. 098797 de 28 de diciembre de 2010 *(que sirvió de sustento para negar la devolución)*, concluyó que el impuesto sobre el patrimonio de que

trata la Ley 1370 de 2009, sí se aplicaba a los contribuyentes que hubieran suscrito contratos de estabilidad jurídica en relación con ese tributo, sin tener competencia para pronunciarse sobre tales contratos, por no ser parte en los mismos.

Consideró que la interpretación de la DIAN vulnera la Ley 963 de 2005, por cuanto aplicó erradamente su propia posición, al aceptar que el documento CONPES 3406 fue el que determinó el tratamiento aplicable frente a las normas de vigencia limitada, pero, a pesar de ello, concluye que las disposiciones del impuesto al patrimonio de que trata la Ley 1370 de 2009 son obligatorias, aún para aquellos contribuyentes que hubieran suscrito contratos de estabilidad jurídica en relación con el referido tributo establecido por la Ley 1111 de 2006.

Aseguró que, en aplicación del citado documento CONPES, el impuesto sobre el patrimonio regulado por la Ley 1111 de 2006, sólo podría haber sido aplicable hasta el año 2010, al tratarse de un tributo de carácter temporal y teniendo en cuenta que la Ley 1370 de 2009 solamente prorrogó en el tiempo dicho impuesto.

Por otra parte, indicó que en los actos administrativos demandados se aplicó indebidamente el artículo 9 del Decreto Legislativo 4825 de 2010, en relación con la sobretasa del impuesto sobre el patrimonio, pues para ésta se fijó como base gravable el impuesto causado según las reglas contenidas en la

Ley 1370 de 2009, tributo que no está obligado a declarar y pagar.

Explicó que si bien en el artículo 11 de la Ley 693 de 2005, se estableció que no se podrá conceder la estabilidad prevista en los contratos de estabilidad jurídica sobre tributos o inversiones forzosas que el Gobierno Nacional decreta bajo estados de excepción, como ocurre en el caso de la sobretasa en mención, no se puede desconocer que la base gravable de la sobretasa era el impuesto sobre el patrimonio establecido por la Ley 1370 de 2009.

Concluyó que si el pago del impuesto al patrimonio era un pago de lo no debido, el pago de la sobretasa, como accesoria al tributo, también lo es.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Precisó en este caso no se vulneró el debido proceso de la parte actora, por cuanto de acuerdo con lo establecido por el numeral 2º del artículo 161 de la Ley 1437 de 2011, en los casos en los cuales las autoridades administrativas no den la oportunidad de interponer recursos, no será exigible el requisito de procedibilidad

para acceder a la jurisdicción en procura de impugnar directamente la decisión que le fue desfavorable, como en efecto lo hizo con la presentación de la demandada de nulidad y restablecimiento del derecho.

Señaló que se negó por improcedente la solicitud de devolución por pago de lo no debido del impuesto sobre el patrimonio y sobretasa del año gravable 2011, por cuanto el contribuyente estaba obligado a pagar, ya que no está cubierto por el contrato de estabilidad jurídica, debido a que el mismo no comprende las normas de la Ley 1370 de 2009 ni del Decreto 4825 de 2010, pues éstas crearon un nuevo impuesto y sobretasa por el año 2011.

Afirmó que se trató de un nuevo impuesto, distinto al que se venía aplicando en virtud de la Ley 1111 de 2006, no solo porque dicha ley indicó expresamente que se creaba el tributo, sino porque regula de manera especial los nuevos elementos de la obligación tributaria, tales como la causación a partir del 1º de enero de 2011, la determinación de la base gravable descrita de manera distinta y la aplicación de la tarifa diferente en cada caso, lo que determina el carácter novedoso del tributo.

Anotó que la Ley 1370 de 2009 adicionó al Estatuto Tributario nuevos artículos, mientras que la Ley 1111 hizo referencia a normas distintas como los artículos 292 a 296, de modo que si a éstos hizo referencia expresa el contrato de estabilidad jurídica

que invoca la contribuyente, en dicho texto no se incluyeron las normas de que trata la nueva ley que creó el impuesto, mas no lo prolongó.

Expresó que ante la inexistencia de prórroga del impuesto sobre el patrimonio y la falta de coincidencia entre las Leyes 1370 y 1111, esta última incluida en el contrato de estabilidad jurídica, la decisión de negar la solicitud de devolución del pago de lo no debido se debe mantener, ya que los pagos están sustentados en declaraciones válidamente presentadas por los obligados frente al nuevo tributo, sin que se desconozca el artículo 1º de la Ley 963 de 2005.

Resaltó que, de acuerdo con los antecedentes legislativos de la Ley 1370 de 2009, el Gobierno Nacional expresó que se trataba de un nuevo impuesto creado para el año 2011, debido a que se afectaría el comportamiento de los ingresos tributarios para la Nación si se diera por terminado el impuesto al patrimonio de que trataba la Ley 1111 de 2006, motivo por el cual se propuso un nuevo impuesto transitorio por cuatro años, lo que corrobora la tesis aplicada para negar la devolución solicitada por la demandante.

Adujo que conforme con el Concepto 098797 de 28 de diciembre de 2010, en el cual la DIAN precisó que *«[...] no los exime de pagar el nuevo impuesto sobre el patrimonio creado mediante la Ley 1370 de 2009 y que se causa el 1º de enero de 2011, porque este impuesto no*

*surge de la modificación de una norma preexistente, es decir, del cambio en las reglas aplicables al impuesto que estableció la Ley 1111 de 2006, sino de la expedición de una norma nueva que crea un gravamen distinto»,* está probado que la contribuyente estaba obligada a pagar el impuesto al patrimonio de que trata la Ley 1370 de 2009 y, en consecuencia, se debía declarar improcedente la solicitud de devolución.

De acuerdo con lo anterior, sostuvo que como la actora está sujeta al impuesto al patrimonio de la Ley 1370 de 2009, la sobretasa también le es exigible.

### **AUDIENCIA INICIAL**

El 5 de abril de 2016 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011<sup>8</sup>. 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 cual, al encontrarse saneado el proceso, se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en el examen de legalidad de la Resolución Código 6283 N°0014 del 11 de julio de 2014, por la cual la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla negó a la actora la solicitud de devolución de pago de lo no debido generado por el impuesto al patrimonio y sobretasa del año gravable 2011.

---

<sup>8</sup> Fls. 451 a 454 c.p.

## **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Oralidad, en sentencia del 26 de abril de 2016, accedió a las pretensiones de la demanda, negó la condena en costas y, ordenó a cargo de la demandante, el pago del arancel previsto en la Ley 1394 de 2010, con fundamento en lo siguiente:

Estimó el *a quo* que del ejercicio comparativo de las normas que han regulado en Colombia el impuesto sobre el patrimonio, desde su creación con la Ley 863 de 2003, se identificó que estas no modificaron los artículos que determinaron el establecimiento del impuesto y el hecho generador, sino que prorrogaron su determinación y/o aplicación en el tiempo, sin una importante variación sustancial, por lo que no se trata de un impuesto nuevo, sino del mismo, prolongado en el tiempo.

Adujo que el impuesto al patrimonio previsto por la Ley 1370 de 2009 es una prórroga de la Ley 1111 de 2006 que, a su vez, también es una prolongación del tributo creado por la Ley 863 de 2003.

Consideró que, por virtud del contrato de estabilidad jurídica EJ-020 de 2008, suscrito por la demandante con el Gobierno Nacional, se le garantizó que las normas que determinaban el impuesto en mención, esto es, las contenidas en el Estatuto

Tributario por disposición de la Ley 1111 de 2006, se le aplicarían hasta su vencimiento en el año 2010, sin embargo, la actora no podía quedar sujeta al mismo impuesto para el año 2011 con fundamento en la Ley 1370, por cuanto esta lo prorrogó, lo que significa que hacía parte del contrato de estabilidad.

Así, indicó que la actora no estaba obligada a presentar la declaración del impuesto al patrimonio por el año gravable 2011 (*que declara sin efecto*), motivo por el cual es procedente la devolución de las sumas pagadas por concepto de tal tributo -cuarta cuota- (*tal como se acredita con el recibo de pago y la declaración*), junto con los intereses legales previstos en el artículo 1617 del Código Civil.

El *a quo* indicó que *«en razón de haberse presentado la demanda en vigencia de la Ley 1394 de 2010, la parte demandante deberá constituir depósito judicial en el Banco Agrario en el formato de Depósito de Arancel Judicial a órdenes del despacho del Magistrado ponente, una suma equivalente al dos por ciento (2%) del valor total de la presente condena en cuanto a ella respecta, una vez recibido el pago respectivo. En caso de reajuste se deberá reajustar el pago del arancel a la fecha en que se efectúe el pago definitivo»*.

Finalmente, en relación con la condena en costas, el Tribunal señaló que como la entidad demandada no asumió en el proceso una conducta que la hiciera merecedora a ello, no se condenaría en ese aspecto.

*Salvamento de voto:* El Magistrado Cristóbal Christiansen Martelo expresó apartarse de la decisión mayoritaria, pues, en su criterio, el impuesto sobre el patrimonio contenido en la Ley 1370 de 2009 es un impuesto nuevo y, por ende, la demandante es sujeto pasivo del mismo.

Indicó que una de las características de los contratos de estabilidad jurídica es que las normas e interpretaciones vinculantes objeto de estos deberán indicarse de manera expresa y taxativa, cuando unas y otras sean determinantes de la inversión, por lo cual, como en este caso se estabilizaron las normas aplicables al impuesto creado por la Ley 863 de 2003, modificado por la Ley 1111 de 2006, no significa que también se incluyera el tributo establecido por la Ley 1370 de 2009, pues esta creó la obligación para el año 2011.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

La parte **demandada**, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente:

Solicitó que se revocara la decisión de primera instancia, por cuanto insistió en que se trata de un nuevo impuesto, distinto del que se venía aplicando en virtud de la Ley 1111 de 2006, no solo porque la Ley 1370 de 2009 indicó expresamente que se trataba

de la creación del tributo, sino porque regula de manera especial los nuevos elementos de la obligación, tales como la causación a partir del 1º de enero de 2011, la determinación de la base gravable descrita de manera distinta y la aplicación de la tarifa diferente en cada caso, todo lo que demuestra el carácter novedoso del impuesto.

Reiteró que ante la inexistencia de prórroga del impuesto al patrimonio y la falta de coincidencia entre las Leyes 1370 de 2009 y 1111 de 2006, se sustenta la decisión de no acceder a la solicitud de la devolución por pago de no lo debido, por lo que los pagos están fundamentados en declaraciones válidamente presentadas por obligados frente al nuevo tributo, con lo cual no se desconoce lo dispuesto por la Ley 963 de 2005.

Afirmó que las normas incorporadas al Estatuto Tributario a través de la Ley 1370 de 2009 como un nuevo impuesto sobre el patrimonio, no hicieron parte del contrato de estabilidad jurídica suscrito por la demandante, en el que se aprobaron y ampararon solamente los artículos 292 a 296, regulados por la Ley 1111 de 2006.

Refirió que conforme con los antecedentes legislativos de la Ley 1370, se deduce que el impuesto sobre el patrimonio fue establecido para el año gravable 2011 como un nuevo tributo, en razón al impacto negativo que registrarían las arcas del Estado a

partir de dicho periodo si se dejaran de recibir los ingresos provenientes del impuesto creado por la Ley 1111.

Finalmente, de manera subsidiaria, pidió que en caso de que no prosperen los cargos de la apelación, se revoque parcialmente la decisión de primera instancia, en cuanto a la condena a pagar intereses corrientes, pues la DIAN no está obligada a ello, en razón a que el valor del pago de lo no debido que el Tribunal ordenó devolver, fue liquidado, declarado y pagado voluntariamente por la sociedad demandante, sin existir cobro o coacción por parte de la Administración.

Al respecto, adujo que en este caso no se configuran los presupuestos de los artículos 863 del E.T. y 1617 del Código Civil, por cuanto el actuar de la DIAN fue de buena fe, al recibir un pago sin que antecediera ningún tipo de solicitud oficial.

La **demandante** interpuso recurso de apelación adhesiva con el fin de que se revoque el numeral 4 de la parte resolutive de la sentencia de primera instancia, pues, en su sentir, la orden de constituir depósito judicial, conforme con lo dispuesto por la Ley 1394 de 2010, desconoce el derecho fundamental al debido proceso, ya que dicha norma no se encuentra vigente en el ordenamiento jurídico.

Afirmó que la demanda en el proceso de la referencia fue presentada el 4 de noviembre de 2014 y, para ese momento, la

Ley 1394 de 2010 había sido derogada por el artículo 14 de la Ley 1653 de 2013 (*norma declarada inexecutable por la Corte Constitucional con posterioridad*), por lo que no es aplicable en este caso.

Agregó que si se exigiera de igual manera la aplicación de la Ley 1653 de 2013, en lo relativo al arancel judicial, dicha norma fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional en sentencia C-169 de 19 de marzo de 2014, es decir, también en una fecha anterior a la presentación de la demanda.

Por ello, resaltó que no existe fundamento legal que permitiera al Tribunal exigir cobro alguno a la parte demandante por concepto de arancel judicial.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** reiteró los argumentos que sustentaron la demanda.

La **demandada** aludió a que la sobretasa del impuesto al patrimonio creada por el Decreto 4825 de 2010 no existía cuando la actora suscribió el contrato de estabilidad jurídica, por lo que, en su entender, no podía ser objeto de estabilización y, en consecuencia, lo pagado por tal concepto no podía devolverse.

## **CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El **Ministerio Público** rindió concepto en los siguientes términos:

Respecto de la apelación presentada por la DIAN, señaló que de acuerdo con el artículo 292 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 1111 de 2006, que regularon el impuesto sobre el patrimonio, cuyos elementos y demás características se mantuvieron en los mismos términos de la ley 863 de 2003, y la Ley 1370 de 2009, se desprende que se trató de prórrogas y modificaciones efectuadas al tributo en mención, que no afectaron su esencia, y lo mantuvieron incólume como gravamen a la posesión de riqueza.

Afirmó que las modificaciones realizadas en las normas posteriores a la Ley 863 de 2003, se deben entender referidas al hecho de mantenerse para los años indicados en ellas, pues como tributo solo puede decirse que se creó una vez.

Señaló que dentro de las normas objeto de estabilidad jurídica en el contrato suscrito entre AVIANCA y la Nación - Ministerio de Transporte, con relación al impuesto sobre el patrimonio, se enunciaron los artículos 292 a 296 del E.T., modificados por la Ley 1111 de 2006, normas vigentes a la fecha de suscripción del mismo.

Adujo que la demandante no podía quedar sujeta a ese mismo impuesto para el año 2011, con base en la Ley 1370 de 2009, por cuanto se trataba de un período gravable que se generó como consecuencia de la modificación de las normas objeto del contrato de estabilidad, consistente en extender el periodo del tributo, y no establecida como una normativa nueva que hubiese creado el impuesto.

Pidió que se revoque parcialmente el numeral "TERCERO" de la parte resolutive de la sentencia apelada, que ordenó devolver a la actora la suma indebidamente pagada por el impuesto al patrimonio, para que se apliquen los intereses previstos en el artículo 863 del E.T., conforme con la posición sobre la materia reiterada por el Consejo de Estado, entre otras, en la sentencia de 30 de marzo de 2016, Exp. 19973.

En lo atinente al recurso presentado por la demandante, indicó que si bien la Corte Constitucional en sentencia C-169 de 2014 declaró la inexecutable de la Ley 1653 de 2013, ello no trae como consecuencia la supresión del cobro del arancel judicial, pues no fue intención de la Corte dejar sin vigencia la Ley 1394 de 2010, por lo que no procede el cargo contra la exigencia del arancel judicial.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la Resolución Código 6283 N° 0014 del 11 de julio de 2014, por medio de la cual la DIAN le negó a la demandante la solicitud de devolución y/o compensación de la cuarta cuota pagada por concepto de la declaración del impuesto sobre el patrimonio correspondiente al periodo gravable 2011.

Teniendo en cuenta que la Corporación ya se ha pronunciado frente a asuntos con identidad fáctica y jurídica al que ahora se discute, la Sala reiterará, en lo pertinente, el criterio expuesto en las sentencias del 26 de julio de 2017, Exp. 22757<sup>9</sup>, 2 de marzo de 2017, Exp. 22145, y del 24 de noviembre de 2016, Exp. 21181.

**Sujeción pasiva de la demandante al impuesto al patrimonio previsto en la Ley 1370 de 2009, en virtud del contrato de estabilidad jurídica suscrito con la Nación – Ministerio de Transporte.**

Para resolver este cargo, la Sala advierte que el Congreso de la República expidió la Ley 963 de 2005, con el fin de promover inversiones nuevas, así como ampliar las existentes en el territorio nacional y, en este sentido, mediante la suscripción de contratos de estabilidad jurídica, el Estado se comprometió a garantizar a los inversionistas que, si durante la vigencia de los

---

<sup>9</sup> Actor: AEROVÍAS DEL CONTINENTE AMERICANO S.A. - AVIANCA S.A. (impuesto al patrimonio - 2011)

acuerdos se modificaba en forma adversa alguna de las normas allí identificadas como determinantes de la inversión, los inversionistas tendrían derecho a que se les continuaran aplicando dichas normas por el término de duración del respectivo contrato.

Así lo dispuso el artículo 1º de la Ley 963 de 2005, al señalar:

**«ARTÍCULO 1o. CONTRATOS DE ESTABILIDAD JURÍDICA.**

*Se establecen los contratos de estabilidad jurídica con la finalidad de promover inversiones nuevas y de ampliar las existentes en el territorio nacional.*

*Mediante estos contratos, el Estado garantiza a los inversionistas que los suscriban, que si durante su vigencia se modifica en forma adversa a estos alguna de las normas que haya sido identificada en los contratos como determinante de la inversión, los inversionistas tendrán derecho a que se les continúen aplicando dichas normas por el término de duración del contrato respectivo.*

*Para todos los efectos, por modificación se entiende cualquier cambio en el texto de la norma efectuado por el Legislador si se trata de una ley, por el Ejecutivo o la entidad autónoma respectiva si se trata de un acto administrativo del orden nacional, o un cambio en la interpretación vinculante de la misma realizada por autoridad administrativa competente.»*

En el presente caso, la Sala observa que, en aplicación de la Ley 963 de 2005, los Decretos 2950 de 2005 y 1474 de 2008, los Documentos CONPES 3366 y 3406 de 2005, AVIANCA celebró con la Nación - Ministerio de Transporte, el contrato de Estabilidad Jurídica EJ-020 de 30 de diciembre de 2008<sup>10</sup>, en el cual se estipuló: «**CLÁUSULA CUARTA: Normas Objeto de Estabilidad Jurídica.** De conformidad con la cláusula primera, las normas que serán

---

<sup>10</sup> Fls. 267 a 276 c.p.

*objeto de estabilidad jurídica son las siguientes: (...) **Ajustes al activo patrimonial e impuesto al patrimonio.** Artículos 292 [...], 293 [...], 294 [...], 295 [...] y 296 [...] del E.T. (...)*».

Igualmente, en el mencionado contrato, se acordaron, entre otras, las obligaciones de la Nación, así:

*«**CLAUSULA SÉPTIMA. Obligaciones de la Nación.** La NACIÓN se obliga a: -1 Garantizar al INVERSIONISTA que, durante todo el término de duración del contrato se le continuarán aplicando las normas a que se refiere la cláusula cuarta, consideradas como determinantes de la inversión, en el evento de que tales normas sean modificadas en forma adversa a aquél, (...)*».

Como se advierte, en el contrato se relacionaron las normas objeto de estabilidad jurídica, entre ellas, los artículos 292 a 296 del E.T. que regulan el impuesto de patrimonio por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010 (Ley 1111/06), normas que se consideraron por las partes determinantes para la inversión y, en esas condiciones, la Nación se obligó a que se mantendrían incólumes durante su vigencia y, frente a cualquier modificación adversa, se pactó que no serían aplicables al inversionista.

Ahora bien, la Administración sostiene que, en su entender, el impuesto al patrimonio contenido en la Ley 1370 de 2009 es un nuevo impuesto, que no fue objeto de estabilidad jurídica en el mencionado contrato, por lo que la demandante era sujeto pasivo del gravamen, interpretación que sustentó, además, en el Concepto DIAN 098797 de 28 de diciembre de 2010.

Al respecto, se destaca que la Sala en sentencia del 30 de agosto de 2016, Exp. 18636<sup>11</sup>, anuló el citado Concepto, con fundamento en las siguientes consideraciones:

*«La Sala tiene un percepción distinta a la que se expuso en el acto demandado: si el inversionista estabilizó el impuesto al patrimonio de la Ley 1111 (que, como se vio, regía solo para los años 2007-2010), durante la vigencia del contrato de estabilidad jurídica, el legislador no podía expedir una ley que prorrogara la vigencia de ese impuesto, menos si lo hacía con el ardid de que se trataba de un «nuevo impuesto». Eso, a juicio de la Sala, implica una modificación normativa adversa, una modificación del marco normativo, que, de contera, afecta el principio de buena fe.  
(...)»*

*En el sub lite, la interpretación plasmada en el acto demandado generó una modificación normativa adversa, que, sin duda, es contraria al principio de buena fe que guía la relación jurídica entre el Estado y el inversionista, pues desconoce que realmente la Ley 1370 no hizo nada distinto a prorrogar la vigencia del impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1111 (para que pudiera cobrarse en el año 2011). Por cuenta de esa modificación normativa intempestiva en el marco normativo, los inversionistas quedaron obligados a pagar el impuesto al patrimonio del año 2011.  
(...)»*

*La inversión, según lo entiende la Sala de la Ley 963, se proyectaba en un escenario jurídico estable y eso supone decidir cuáles tributos se pagaban durante la vigencia del contrato. Luego, riñe con el principio de buena fe que el legislador (al expedir la Ley 1370) y la DIAN (cuando fijó la interpretación de esa ley) desconocen la situación de los inversionistas que celebraron el contrato de estabilidad jurídica de la Ley 963, y los vuelve responsables y contribuyentes del impuesto al patrimonio de la Ley 1370 de 2009.*

*Se repite: no es suficiente que el concepto demandado interprete que la Ley 1370 creó un nuevo impuesto al patrimonio para el año 2011. Lo realmente determinante es que la Ley 1370 prorrogó la vigencia del impuesto al patrimonio de la Ley 1111 y eso constituye una modificación normativa adversa que resulta contraria al principio de buena fe, que rige la relación entre el Estado y el inversionista, máxime cuando el inversionista asumió una carga económica adicional a las que habrían*

---

<sup>11</sup> M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

asumido en condiciones ordinarias, conforme con el artículo 5º de la Ley 963<sup>12</sup>.

### **2.2.2.1 Conclusiones**

*Lo expuesto obliga a que la Sala declare la nulidad de la tesis y la interpretación jurídica establecida para el problema jurídico No. 2 del Concepto No. 098797 del 28 de diciembre de 2010. En síntesis, esa decisión está respaldada en las siguientes conclusiones:*

*i) El Concepto 098797 de 2010, expedido por la DIAN, es un acto normativo, de tipo reglamentario, en tanto fijó la interpretación oficial del impuesto al patrimonio de la Ley 1370 y determinó la incidencia de ese impuesto en el régimen de estabilidad jurídica regulado por la Ley 963. La DIAN tenía competencia para interpretar la Ley 1370 y definir la incidencia de ese impuesto en el régimen de estabilidad jurídica, sin que eso signifique que esté fijando la interpretación oficial de normas diferentes a las tributarias y que eso genere un grave vicio de falta de competencia.*

*ii) **La Ley 1370 no creó un nuevo impuesto al patrimonio, sino que extendió, prorrogó, la vigencia del impuesto al patrimonio que venía regulando la Ley 1111. La consecuencia de esa interpretación es que el impuesto al patrimonio de la Ley 1370 esté amparado por el régimen de estabilidad jurídica de la Ley 963, por el tiempo que se pacte, siempre que en el contrato de estabilidad jurídica se hubiera identificado expresamente el impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1111.***

*iii) El régimen de estabilidad jurídica creado por la Ley 963 es un mecanismo para fomentar nuevas inversiones y ampliar las inversiones existentes en un escenario jurídico estable. Los inversionistas que suscriben el contrato de estabilidad jurídica no adquieren meras expectativas, sino el derecho particular y concreto a que la inversión, durante la vigencia del contrato, se rija por las normas identificadas en el contrato. De modo que, a partir de la celebración del contrato, en virtud del principio de buena fe, los inversionistas amparan el marco jurídico de la inversión, al punto que, luego, no les son oponibles las modificaciones normativas que resulten adversas a la inversión.*

---

<sup>12</sup> **Artículo 5º.** *Prima en los contratos de estabilidad jurídica. [Modificado por el art. 48, Ley 1450 de 2011.](#) El inversionista que suscriba un contrato de estabilidad jurídica pagará a favor de la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público- una prima igual al uno por ciento (1%) del valor de la inversión que se realice en cada año.*

*Si por la naturaleza de la inversión, esta contempla un período improductivo, el monto de la prima durante dicho período será del cero punto cinco por ciento (0.5%) del valor de la inversión que se realice en cada año.*

**iv)** *En los términos del artículo 1 de la Ley 963, por modificación normativa se entiende cualquier cambio en el texto de la ley, de la norma reglamentaria que expide el Gobierno Nacional o el cambio de la interpretación vinculante que, en ciertos casos, fija la propia administración, como en el caso de la DIAN.*

*La expedición de la Ley 1370 de 2009 y la interpretación que se plasmó en el acto demandado constituyen una modificación normativa adversa, en cuanto los inversionistas que suscribieron el contrato de estabilidad jurídica estarían obligados a pagar el impuesto al patrimonio de la Ley 1370.*

**v)** *Si el inversionista estabilizó el impuesto al patrimonio de la Ley 1111, durante la vigencia del contrato de estabilidad jurídica, el legislador no podía expedir una ley que prorrogara la vigencia de ese impuesto, menos si lo hacía con el ardid de que se trataba de un «nuevo impuesto». Eso, a juicio de la Sala, implica una modificación normativa adversa, una modificación del marco normativo, que, de contera, afecta el principio de buena fe.*

**vi)** *La interpretación plasmada en el acto demandado generó una modificación normativa adversa, que, sin duda, es contraria al principio de buena fe que guía la relación jurídica entre el Estado y el inversionista, pues desconoce que realmente la Ley 1370 no hizo nada distinto a prorrogar la vigencia del impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1111 (para que pudiera cobrarse en el año 2011). [...]*» (destacado fuera de texto)

Conforme con lo aducido, **el impuesto al patrimonio consagrado en la Ley 1370 de 2009 es una prórroga de la Ley 1111 de 2006**, de manera que **la demandante no es sujeto pasivo del mismo**, pues al haber suscrito un contrato de estabilidad jurídica sobre ese impuesto y por el término de 6 años, cualquier modificación sobre las normas relativas al referido tributo no le son aplicables, lo cual incluye la prórroga del gravamen y, en el mismo sentido, la **sobretasa** prevista en el

Decreto 4825 de 2010, respecto de la cual esta Sala ha precisado lo siguiente:

*«Así pues, la prohibición de estabilidad no afecta al impuesto al patrimonio de que trata el artículo 1º del Decreto 4825 de 2010 ni, en consecuencia, a la sobretasa dispuesta por el artículo 9º ibídem<sup>13</sup>, dado que la previó como un porcentaje del tributo mismo (25%) y, en esa medida, le dio un alcance meramente accesorio y/o dependiente del impuesto al patrimonio, que le permite plegarse a la misma suerte del concepto principal al cual accede, y que la supedita a la plena existencia de una obligación tributaria sustancial vigente respecto de dicho gravamen.*

*Por tanto, cuando por efecto de la estabilidad jurídica no hay razón para declarar ni pagar el impuesto al patrimonio de una vigencia determinada, como ocurre en el sub lite respecto del correspondiente al año 2011, la sobretasa queda desprovista de presupuesto material de aplicación porque, claramente, no existiría valor a cargo sobre el cual liquidarse»<sup>14</sup>. (se subraya)*

En consecuencia, procede la devolución de la suma de \$5.774.409.000 correspondiente a la cuarta cuota de lo pagado por la demandante respecto de la declaración del impuesto sobre el patrimonio del año 2011, tal como está probado en el expediente<sup>15</sup>.

Ahora bien, la entidad demanda solicitó subsidiariamente en el recurso de apelación, que se revoque parcialmente el fallo recurrido, en relación con la orden de pagar intereses corrientes

---

<sup>13</sup> Créase una sobretasa al impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta de que trata la Ley 1370 de 2009. Esta sobretasa es del veinticinco por ciento (25%) del impuesto al patrimonio. La sobretasa prevista en este decreto, deberá liquidarse en el formulario oficial que para el efecto prescriba la DIAN para el impuesto al patrimonio y presentarse en los bancos y demás entidades autorizadas para recaudar, ubicados en la jurisdicción de la Dirección Seccional de Impuestos o de Impuestos y Aduanas que corresponda al domicilio del sujeto pasivo de este impuesto y pagarse en ocho cuotas iguales, durante los años 2011, 2012, 2013 y 2014, dentro de los plazos establecidos por el Gobierno Nacional para el pago del impuesto de que trata la Ley 1370 de 2009.

<sup>14</sup> Sentencia del 5 de octubre de 2016, Exp. 21012, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia (E)

<sup>15</sup> Fls. 1 a 3 c.a. 1

sobre el pago de lo no debido del impuesto al patrimonio, como quiera que, a su juicio, debe tenerse en cuenta la buena fe en la actuación de la Administración.

Tal petición no está llamada a prosperar, por cuanto para efectos de las devoluciones de los pagos de lo no debido en materia tributaria, existe normativa especial aplicable, contenida en los artículos 850 ss. del E.T., en concordancia con el artículo 863 ib.

En efecto, acorde con lo señalado, en relación con los intereses procedentes, la Sala observa, como lo hizo el Ministerio Público, que la normativa tributaria contempla de manera especial los intereses que se derivan de la devolución del pago de lo no debido, según lo dispuesto en el artículo 863 del Estatuto Tributario.

En esas condiciones, para la liquidación de los intereses corrientes se tendrá en cuenta desde el 17 de julio de 2014<sup>16</sup>, fecha de notificación del acto que negó la solicitud devolución hasta la fecha de ejecutoria de esta sentencia, razón por la cual se modificará el numeral tercero del fallo apelado.

Ahora bien, la parte demandante recurrió el fallo del *a quo*, pues, en su criterio, la orden de constituir depósito judicial, conforme con lo dispuesto por la Ley 1394 de 2010, desconoce el derecho

---

<sup>16</sup> Fls. 349 c.a. 2

fundamental al debido proceso, ya que dicha norma no se encuentra vigente en el ordenamiento jurídico.

Al respecto, la Sala advierte que en el presente asunto no se configura ninguno de los hechos generadores previstos en el artículo 3º de la Ley 1394 de 2010, por lo tanto, no es procedente el cobro del arancel judicial que dispuso el Tribunal.

De acuerdo con lo anterior la Sala confirmará la decisión del *a quo* que accedió a las pretensiones de la demanda, sin embargo, modificará el fallo en lo relativo a que los intereses procedentes son los previstos en el artículo 863 del E.T. y revocará la orden de constituir depósito de arancel judicial.

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<sup>17</sup>, no se condenará en costas en esta instancia a la parte demandada, como quiera 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,

---

<sup>17</sup>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>>.

## **F A L L A**

- 1. MODIFÍCASE** el numeral **TERCERO** del fallo recurrido, que quedará así:

*A título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNASE** a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES **devolver** a AEROVÍAS DEL CONTINENTE AMERICANO S.A. AVIANCA S.A. lo indebidamente pagado por impuesto al patrimonio del año gravable 2011 (cuarta cuota), en la suma de CINCO MIL SETECIENTOS SETENTA Y CUATRO MILLONES, CUATROCIENTOS NUEVE MIL PESOS (\$5.774.409.000), con la aplicación de intereses corrientes desde el 17 de julio de 2014, fecha de notificación del acto que negó la solicitud de devolución, hasta la fecha de ejecutoria de esta sentencia, pero de acuerdo con lo establecido en el artículo 863 del Estatuto Tributario.*

- 2. REVÓCASE** el numeral **CUARTO** de la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.
- 3. CONFÍRMASE** en lo demás la sentencia apelada.
- 4.** 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.

**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**  
**Ausente**