

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

Bogotá, D.C., veintisiete (27) de junio de dos mil dieciocho (2018)

**Referencia:** MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y  
RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 08001-23-33-000-2015-00441-01 (23638)  
**Demandante:** Aerovías del Continente Americano S.A. - AVIANCA S.A.  
**Demandado:** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -  
DIAN

**Temas :** Impuesto al patrimonio 2011  
Contrato de estabilidad jurídica  
Devolución pago de lo no debido

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de 27 de enero de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral, Sección B, que declaró la nulidad de los actos demandados y no condenó en costas<sup>1</sup>.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente<sup>2</sup>:

*"1. Declarar la nulidad de la Resolución No 12 (Código 6283) de 11 de julio de 2014, proferida por la Jefatura de la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, y de la Resolución No 006385 de 7 de julio de 2015, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.*

*2. A título de restablecimiento del derecho, se declara que no produce efecto alguno la declaración de impuesto al patrimonio y su sobretasa para el año gravable 2011, presentada el 18 de mayo de 2011 por Aerovías del Continente Americano S.A. AVIANCA, a través del formulario No 4208600293811 (autoadhesivo 91000111973174), en lo que respecta al pago parcial de la quinta cuota de ese gravamen, conforme las consideraciones expuestas en este proveído.*

*También, a título de restablecimiento del derecho, se ordena a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, la devolución en favor de la sociedad Aerovías del Continente Americano S.A. AVIANCA, de la suma de dos mil seiscientos ochenta y tres millones novecientos*

<sup>1</sup> Folios 479 a 505 del c.p.1

<sup>2</sup> Folios 504 del c.p.1

*cuarenta y cuatro mil pesos \$2.683.944.000, pagados el 20 de mayo de 2013 con formulario No. 4907823217993 y autoadhesivo 1999901197217, en razón del pago parcial de la quinta cuota del impuesto al patrimonio y su sobretasa para el año gravable 2011.*

*La suma de dinero cuya devolución se ordena en el párrafo precedente, se efectuará junto con los intereses corrientes en la tasa señalada en el Artículo 864 del Estatuto Tributario, desde la fecha de notificación del acto que negó la solicitud de devolución presentada por AVIANCA respecto del pago de la quinta cuota parcial del impuesto al patrimonio 2011 y su sobretasa, hasta la ejecutoria de esta providencia (Artículo 863 del Estatuto Tributario), y los intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria de esta sentencia hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, también a la tasa prevista en el artículo 864 del Estatuto Tributario. [...]"*

### **ANTECEDENTES**

El 30 de diciembre de 2008, la actora suscribió el contrato de estabilidad jurídica EJ - 020 con la Nación –Ministerio de Transporte. En dicho contrato se garantizó la estabilidad de varias normas, entre estas, las relacionadas con el impuesto al patrimonio, artículos 292, 293, 294, 295 y 296 del Estatuto Tributario, modificados por la Ley 1111 de 2006<sup>3</sup>.

El 30 de diciembre de 2009, se expidió la Ley 1370 de 2009 que incluyó en sus artículos un nuevo impuesto al patrimonio, que tenía como fecha de causación el 1 de enero de 2011 y su forma de pago fue de 8 cuotas semestrales.

El 20 de mayo de 2013 la actora pagó \$2.683.944.000 como parte de la quinta cuota del impuesto al patrimonio, por el que posteriormente, el 8 de enero de 2014, radicó solicitud de devolución y/ o compensación, por considerar que no era sujeto pasivo del impuesto al patrimonio, por el contrato de estabilidad jurídica suscrito el 30 de diciembre de 2008<sup>4</sup>.

La demandada por medio de Resolución 12 (Código: 6283) de 11 de julio de 2014, declaró improcedente la solicitud de devolución y/o compensación realizada por la actora, por lo que AVIANCA presentó recurso de reconsideración el 21 de agosto de 2014, que posteriormente fue resuelto por la demandada mediante Resolución 006385 de 7 de julio de 2015, en el que confirmó la resolución recurrida<sup>5</sup>.

<sup>3</sup> Folios 534 a 538 del c.p.1

<sup>4</sup> Folios 396 a 405 del c.p.1

<sup>5</sup> Folios 408 a 421 del c.p.1

## DEMANDA

La sociedad Aerovías del Continente Americano S.A. – Avianca S.A, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones<sup>6</sup>:

*“3.1. Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:*

*(i) Resolución No. 12 del 11 de julio de 2014 (Código 6283) 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 (quinta cuota parcial - \$2,683,944,000).*

*(ii) Resolución No. 006385 del 7 de julio de 2015 por medio de la cual se decide el recurso de reconsideración y se confirma la Resolución No. 12 (Código 6283) de 11 de julio de 2014.*

*3.2 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 del Estatuto Tributario.*

*3.3 Que a título de restablecimiento del derecho, se declare que lo pagado por parte de AVIANCA por concepto 5ª cuota parcial 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 \$2,683,944,000 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:

- Artículos 29, 58, 83, 95-9 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 594-2, 683, 720 y 850 del Estatuto Tributario.
- Artículo 1 de la Ley 963 de 2005.
- Artículo 9 del Decreto 4825 de 2009.
- Artículo 16 de Decreto 2277 de 2012.
- Documento CONPES 3406
- Orden Administrativa 004 de 2002

El concepto de la violación se sintetiza así<sup>7</sup>:

<sup>6</sup> Folios 341 a 342 del c.p.1

<sup>7</sup> Folios 338 a 380 del c.p.1

### **Alcance de los contratos de estabilidad jurídica**

La Ley 963 de 2005 creó la figura de los contratos de estabilidad jurídica, que consiste en un acuerdo de voluntades entre inversionistas nacionales o extranjeros con el Gobierno Nacional, con el fin de garantizar a los inversionistas que las normas determinantes para la toma de decisión de inversión, no se modifiquen de forma adversa para ellos, durante el periodo de duración del contrato.

Con el fin de que los contratos de estabilidad jurídica entraran en funcionamiento, los inversionistas firmantes del contrato de estabilidad jurídica debían pagar a favor de la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público, una prima del 1% del valor total de la inversión.

Alega la actora que se cumplió con todos los requisitos para la aplicación del contrato de estabilidad jurídica, en el que se enunciaron los artículos 292, 293, 294, 295 y 296 del Estatuto Tributario modificados por la Ley 1111 de 2006 para ser estabilizados, por lo que la normatividad que creó un nuevo impuesto al patrimonio no debe aplicar para ella.

### **Violación al debido proceso**

La Resolución 12 de 11 de julio de 2014, violó el principio del debido proceso establecido en el artículo 29 de la Constitución Política, debido a que de forma expresa informó a la actora que no existían recursos frente a la decisión de negar la devolución y/o compensación solicitada por la actora.

Adicionalmente, transgredió el artículo 720 del Estatuto Tributario, que dispone que frente a las liquidaciones oficiales, resoluciones sancionatorias, órdenes de reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos por la DIAN, se puede interponer recurso de reconsideración, siendo requisito previo para acceder a la vía judicial.

### **Falsa motivación por incorrecta interpretación de la ley**

El impuesto al patrimonio establecido en la Ley 1370 de 2009 no es un nuevo impuesto como la demandada explicó en los actos administrativos demandados, sino que es la prórroga de la vigencia del impuesto al patrimonio que existía previamente.

Existió pago de lo no debido, porque hubo un contrato de estabilidad jurídica vigente que impedía el cobro de un impuesto que perjudicara al inversionista, por lo que de acuerdo al artículo 594-2 del Estatuto Tributario, la declaración presentada por la actora no tiene efecto legal. Además, con el cobro del impuesto al patrimonio se violó el principio de seguridad jurídica, porque la Autoridad Tributaria actuó en contra de la voluntad de las partes contratantes del contrato de estabilidad jurídica.

## **Violación de normas tributarias**

Desde que se suscribió el contrato de estabilidad jurídica, el fin fue que a la inversión realizada por la actora no se le siguiera cobrando el impuesto al patrimonio en caso de ser prorrogado, por lo que el cobro del impuesto al patrimonio y la negativa de la devolución de dicho pago, transgrede el artículo 1 de la Ley 963 de 2005, en el que se explica que el fin de los contratos de estabilidad jurídica fue promover la inversión y que las modificaciones adversas de la ley no los afecte.

El documento CONPES 3406 de 2005, explicó que *"cuando las normas de vigencia limitada establezcan un gravamen o una carga, éstos solo serán imponibles durante la vigencia de la norma y no más allá, dentro del término de vigencia del contrato"*, por lo que la actuación de la Autoridad Tributaria de negar la devolución del impuesto pagado no cumple con el documento citado, los artículos 594-2, 683 y 850 del Estatuto Tributario y los artículos 58, 83, 95 y 363 de la Constitución Política, debido a que en el citado contrato se estabilizó el artículo 292 del Estatuto Tributario que contenía la vigencia del impuesto al patrimonio desde el año 2007 hasta el 2010.

La Autoridad Tributaria puede incurrir en un enriquecimiento sin causa por negar la devolución del impuesto al patrimonio pagado, ya que de acuerdo al artículo 16 del Decreto 2277 de 2012 y el artículo 14 de la Orden Administrativa 004 de 2002, no se puede exigir el pago de un impuesto sin causa legal para que se realice. Adicionalmente, se cumple con los requisitos del enriquecimiento sin causa, porque existe un aumento patrimonial de la Autoridad Tributaria y un detrimento del patrimonio de la actora.

## **El impuesto al patrimonio de la Ley 1370 de 2009 no es un nuevo impuesto**

El impuesto al patrimonio existió en Colombia antes de ser derogado por la Ley 6 de 1992. Posteriormente, mediante el Decreto Legislativo 1838 de 2002 se restableció el impuesto al patrimonio en el país, el cual mediante la Ley 863 de 2003 se incorporó a los artículos 292 y siguientes del Estatuto Tributario, cuya duración se extendió del año 2006 al 2010, mediante la Ley 1111 de 2006, y una vez más hasta el 2011 mediante la Ley 1370 de 2009.

La Ley 1370 de 2009, incorporó nuevos artículos al Estatuto Tributario como 292-1, 293-1, 294-1, 295-1 y 296-1, pero el impuesto al patrimonio no fue reformado en los elementos esenciales de sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa desde su creación. Además, por más que la mencionada ley enuncie *"créase el impuesto al patrimonio"*, no quiere decir que en esencia sea un nuevo impuesto.

### **No obligatoriedad de la doctrina para los administrados**

El Concepto 098797 de 28 de diciembre de 2010 y el 12846 de 2012, explican que el impuesto al patrimonio de que trata la Ley 1370 de 2009 aplica a los contribuyentes que de forma previa a la emisión de la mencionada ley hayan suscrito contratos de estabilidad jurídica en relación con el mencionado tributo. Sin embargo, la demandada, al expedir el concepto mencionado, no tomó en cuenta el Oficio 027067 de 2010, que aclaraba que la DIAN no tenía competencia para pronunciarse sobre los contratos de estabilidad jurídica.

En sentencia de 12 de mayo de 2010 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, se estableció que los conceptos de la DIAN, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la entidad, y no son obligatorios para los contribuyentes, aunque pueden ser utilizados como criterio auxiliar de interpretación, por lo que el Concepto 098797 de 2010 no es de obligatorio cumplimiento para la actora<sup>8</sup>.

### **Sobretasa del impuesto al patrimonio**

Debido a que la actora no se encuentra obligada a pagar el impuesto al patrimonio, no debe pagar la sobretasa, que tiene como base la determinación del mencionado impuesto. Adicionalmente, al haberse pagado, debe determinarse como pago de lo no debido, porque al no ser obligatorio el pago del impuesto al patrimonio, tampoco lo es la sobretasa, que es accesoria.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, contestó la demanda en los siguientes términos<sup>9</sup>:

Toda vez que la Resolución 6283-12 de 11 de julio de 2014 fue debidamente motivada, no se vulneró el alegado debido proceso.

Adicionalmente, los actos administrativos demandados, no se encuentran viciados con falsa motivación, ya que la Resolución 6283-12 de 2014 explica claramente las razones por las que se negó la devolución a la demandante y al admitirse el recurso de reconsideración y contestarlo, se le permitió a la actora ejercer su derecho a la contradicción.

El impuesto de la Ley 1370 de 2009, es un “nuevo impuesto” que no fue cobijado por el contrato de estabilidad jurídica EJ-020 de 2008, no solo porque la norma dice “créase”, sino porque la fecha de causación, la base gravable y la tarifa son diferentes respecto al impuesto al patrimonio de la

<sup>8</sup> Exp. 16534. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>9</sup> Folios 314 a 328 del c.p.1

Ley 1111 de 2006. Además, la ley del 2009 incluyó nuevos artículos al Estatuto Tributario.

La actora presentó y pagó la declaración de impuesto al patrimonio, de forma válida y de acuerdo con la normatividad existente, por lo que el pago no debe ser devuelto al contribuyente.

Los contribuyentes que celebraron contratos de estabilidad jurídica, deben de tener en cuenta las normas existentes y sus interpretaciones para entender el futuro impacto a sus inversiones. Además, los antecedentes legislativos de la Ley 1370 de 2009, demuestran claramente que la intensión del legislador fue crear un nuevo impuesto y no prorrogar el impuesto al patrimonio de la Ley 1111 de 2006.

El Concepto 098797 de 28 de diciembre de 2010 es válido y aplicable, debido a que no existe pronunciamiento jurisdiccional que haya anulado el acto, por lo que se presume su legalidad.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral, Sección B accedió a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones<sup>10</sup>:

La Sección Cuarta del Consejo de Estado, mediante sentencia de 30 de agosto de 2016 anuló *"la tesis y la interpretación jurídica establecidas para el problema jurídico No. 2 del Concepto No. 098797 del 28 de diciembre de 2010, expedido por el Director de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales"*, por lo que la Sala acogió la interpretación de que la Ley 1370 de 2009 no creó un nuevo impuesto al patrimonio, sino que se prorrogó el establecido en la Ley 1111 de 2006<sup>11</sup>.

En la sentencia citada previamente, la Sala realizó un análisis comparativo entre los elementos del impuesto al patrimonio de la Ley 1111 de 2006 y el de la Ley 1370 de 2009, en el que concluyó que la tesis del Concepto 098797 de 28 de diciembre de 2010 expedido por la DIAN es nula, y que si en el contrato de estabilidad jurídica se identifica el impuesto al patrimonio de la ley 1111 de 2006, debe entenderse estabilizado el pago de ese impuesto durante la vigencia del contrato dentro de los periodos 2007 a 2010.

Adicionalmente, en sentencia de 13 de octubre de 2016 la Sección Cuarta del Consejo de Estado falló un caso muy similar al analizado, en el que concluyó que una empresa que tenía contrato de estabilidad jurídica, no estaba obligada a presentar y pagar la declaración de impuesto al patrimonio por el año 2011, por lo que las declaraciones presentadas por

<sup>10</sup> Folios 479 a 505 del c.p.1

<sup>11</sup> Exp. 18636. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

un no obligado a declarar no producen efecto legal alguno conforme con el artículo 594-2<sup>12</sup> del Estatuto Tributario.

De acuerdo a lo anterior, el Tribunal concluyó que no se violó el debido proceso, debido a que pese a que la Resolución 12 de 2014 explicaba textualmente que no se podía interponer ningún recurso contra el acto administrativo, se subsanó cuando la DIAN admitió el recurso de reconsideración y lo resolvió.

Sin embargo, en consideración de las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado antes enunciadas, se violaron las normas del régimen de estabilidad jurídica, por lo que se declaró la nulidad de los actos demandados.

No se condenó en costas, porque la demandada no asumió conductas merecedoras de sanción.

### RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló en los siguientes términos<sup>13</sup>:

Existe inconformidad con las sentencias del Consejo de Estado que se utilizaron como precedente para tomarse la decisión de primera instancia, debido a que en el proceso administrativo y jurisdiccional, se encuentra probado que el impuesto de la Ley 1370 de 2009 es un nuevo impuesto y que es distinto al impuesto al patrimonio de la Ley 1111 de 2006.

Adicionalmente, el contrato de estabilidad jurídica no cubría el nuevo impuesto de la Ley 1370 de 2009, ya que no aparece reseñado en el contrato enunciado, por lo que la actora estaba obligada a cumplir con su obligación formal y sustancial sin configurarse pago de lo no debido.

En caso que se confirme la sentencia de primera instancia, con la intención de mitigar el daño antijurídico, el Comité de Conciliación y Defensa Judicial de la Unidad Administrativa de la DIAN, tramita ante la autoridad competente, la oferta de revocatoria directa de los actos demandados, establecida en el artículo 95 de la Ley 1437 de 2011.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró de forma sucinta lo dicho en la demanda y agregó sentencias recientes de la Sección Cuarta del Consejo de Estado que soportan lo alegado<sup>14</sup>.

<sup>12</sup> Exp. 20488. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

<sup>13</sup> Folios 512 a 514 del c.p.1

<sup>14</sup> Folios 13 a 22 del c.p. 2. Sentencia de 26 de julio de 2017, exp. 22757. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y sentencia de 15 de marzo de 2018, exp. 22867. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto

El **Ministerio Público** representado por el procurador sexto delegado ante el Consejo de Estado solicitó se confirme la sentencia de primera instancia, por las siguientes razones:<sup>15</sup>

Luego de la expedición de la Ley 863 de 2003 que creó el impuesto al patrimonio, las Leyes 1111 de 2006 y 1370 de 2009, únicamente prorrogaron el impuesto mencionado y no lo modificaron en su esencia, como lo argumenta la demandada.

La Ley 963 de 2005 que consagró los contratos de estabilidad jurídica, tenía como objetivo que a los inversionistas se les garantizara que dentro de un periodo de tiempo determinado, se les mantendrían las condiciones iniciales que los motivaron para llevar a cabo la inversión.

Avianca suscribió el contrato de estabilidad jurídica EJ-020 con la Nación – Ministerio de Transporte el 30 de diciembre de 2008, por el que se le garantizó a la actora que le aplicaran las normas existentes a la fecha de suscripción del contrato durante 20 años. Adicionalmente, se estabilizó el impuesto al patrimonio del artículo 292 del Estatuto Tributario que enunciaba que el impuesto al patrimonio sería existente hasta el año 2010, por lo que el impuesto al patrimonio de la Ley 1370 de 2009, no le era aplicable a la actora.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la DIAN, la Sala decide si por el año gravable 2011 procede o no la devolución de la suma pagada por la actora por concepto del impuesto al patrimonio y la sobretasa a dicho impuesto, junto con los intereses corrientes y de mora.

Para resolver este asunto, la Sala reitera el criterio expuesto en sentencia de 15 de marzo de 2018, en la que se resolvió un caso similar, entre las mismas partes<sup>16</sup>.

Con fundamento en la Ley 963 de 2005, los Decretos 2950 de 2005 y 1474 de 2008 y los documentos CONPES 3366 y 3406 de 2005, la actora celebró con la Nación - Ministerio de Transporte, el contrato de estabilidad jurídica EJ-020<sup>17</sup>.

Entre las normas objeto de estabilidad jurídica se incluyeron los artículos 292 a 296 del Estatuto Tributario, modificados por la Ley 1111 de 2006, que regulan el impuesto al patrimonio de los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010 (cláusula cuarta del contrato)<sup>18</sup>. Tales normas se consideraron determinantes para la inversión y la Nación se obligó a que se mantendrían inmodificables durante su vigencia y que ante cualquier

<sup>15</sup> Folios 23 a 25 del c.p. 2

<sup>16</sup> Exp. 22867. C.P Stella Jeannette Carvajal Basto

<sup>17</sup> Folios 534 a 538 c.p.1

<sup>18</sup> Folio 536 del c.p.1

modificación adversa no le serían aplicables al inversionista (cláusula séptima del contrato)<sup>19</sup>.

El 20 de mayo de 2013 la actora pagó \$2.683.944.000 como parte de la quinta cuota del impuesto al patrimonio, por el que posteriormente, el 8 de enero de 2014, radicó solicitud de devolución y/ o compensación, por considerar que no era sujeto pasivo del impuesto al patrimonio, por el contrato de estabilidad jurídica suscrito el 30 de diciembre de 2018<sup>20</sup>.

La DIAN, por medio de Resolución 12 (Código: 6283) de 11 de julio de 2014, declaró improcedente la solicitud de devolución o compensación realizada por la actora, por lo que AVIANCA presentó recurso de reconsideración el 21 de agosto de 2014, que posteriormente fue resuelto por la demandada mediante Resolución 006385 de 7 de julio de 2015, en el que confirmó la resolución recurrida<sup>21</sup>.

En el presente asunto, la actora alega que, en virtud del contrato de estabilidad jurídica suscrito con la Nación - Ministerio de Transporte, no está obligada a pagar el impuesto al patrimonio a que se refiere la Ley 1370 de 2009, pues dicha norma prorrogó el impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1111 de 2006, que fijó el impuesto por los años gravables 2007 a 2010.

La DIAN, por su parte, insiste en que la actora sí está obligada a pagar el impuesto al patrimonio previsto en la Ley 1370 de 2009, pues es un impuesto nuevo, creado, precisamente, por dicha ley. Que, además, esta norma es posterior y, por ende, no está incluida en el contrato de estabilidad tributaria.

La discusión acerca de si la Ley 1370 de 2009 creó un nuevo impuesto al patrimonio o prorrogó el regulado por la Ley 1111 de 2006, fue definida por esta Sección en sentencia de 30 de agosto de 2016, al anular parcialmente el Concepto DIAN 098797 de 2010, que sirvió de fundamento a los actos demandados y que, en esencia, sostenía que los inversionistas que hubieran suscrito contratos de estabilidad jurídica estaban sujetos al impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1370 de 2009<sup>22</sup>.

En efecto, en la sentencia de 30 de agosto de 2016, esta Sección concluyó que *"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."*<sup>23</sup>

Con fundamento en la sentencia ya citada, la Sala ha anulado varios actos de contenido particular en los que la DIAN negó la devolución de las sumas pagadas por concepto del impuesto al patrimonio de 2011, a inversionistas

<sup>19</sup> Folio 536 reverso del c.p.1

<sup>20</sup> Folio 396 del c.p.1

<sup>21</sup> Folios 408 a del c.p.1

<sup>22</sup> Exp. 18636. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>23</sup> Ibídem

que suscribieron contratos de estabilidad jurídica que incluían el artículo 292 del Estatuto Tributario modificado por la Ley 1111 de 2006<sup>24</sup>.

Así, en sentencia de 15 de marzo de 2018, la Sección precisó lo siguiente<sup>25</sup>:

*"[...] 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.*

*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*

<sup>24</sup> Entre otras, ver sentencias del 5 de octubre de 2016, exp. 21012. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia (E), del 16 de noviembre de 2016, exp. 20826. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, de 24 de noviembre de 2016, exp. 21181. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, del 23 de febrero de 2017, exp. 20442. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y de 02 de marzo de 2017, exp. 22145, Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>25</sup> Exp. 22867. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto

*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, [...]"

Entonces, la Ley 1370 de 2009 no creó un nuevo impuesto al patrimonio, como lo afirma la DIAN, sino que prorrogó el que, en ese momento, estaba vigente, esto es, el regulado en los artículos 292 a 296 del Estatuto Tributario modificados por la Ley 1111 de 2006.

Esta interpretación tiene como efecto que los inversionistas que hayan suscrito contratos de estabilidad jurídica y en estos hayan estabilizado expresamente el impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1111 de 2006, tienen derecho a que el impuesto al patrimonio de la Ley 1370 esté amparado por el régimen de estabilidad jurídica de la Ley 963 de 2005, por el tiempo que se haya pactado el respectivo contrato, sin que les sean oponibles las modificaciones normativas adversas a la inversión.

Por tal razón, por el año gravable 2011, AVIANCA no era sujeto pasivo del impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1370 de 2009, pues por tratarse de una prórroga de dicho tributo, forma parte de las normas incluidas en el contrato de estabilidad jurídica que suscribió con el Ministerio de Transporte, a saber: el artículo 292 y siguientes del Estatuto Tributario, que estableció el impuesto al patrimonio por los años 2007 a 2010.

En cuanto a la sobretasa del impuesto al patrimonio establecida en el artículo 9 del Decreto 4825 de 2010<sup>26</sup>, la Sala reitera que la actora no estaba obligada a pagarla, pues fue creada como un tributo complementario *"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"*. En consecuencia, tiene un carácter accesorio *"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"*<sup>27</sup>.

En consecuencia, la declaración del impuesto al patrimonio presentada por la actora por el año gravable 2011 no surte efectos jurídicos, de acuerdo con lo previsto en el artículo 594-2 del Estatuto Tributario, sin necesidad de acto que así lo declare<sup>28</sup>.

No es cierto, entonces, que como la sobretasa es un tributo independiente y esta se declaró en el mismo formulario del impuesto al patrimonio, la declaración del impuesto al patrimonio por el año gravable 2011 tiene pleno efecto legal.

Además, lo pagado por la actora constituye un pago de lo no debido, pues no existe causa legal para exigir su cumplimiento (artículo 16 del Decreto 2277 de 2012)<sup>29</sup>. En consecuencia, procede la solicitud de devolución dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva del artículo 2536 del Código Civil, modificado por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002, esto es, 5 años. Lo anterior, conforme con los artículos 11 y 16 del Decreto 2277 de 2012.

De otra parte, conforme con los artículos 11 y 16 del Decreto 2277 de 2012, para las solicitudes de devolución de pagos de lo no debido se aplica el trámite de las solicitudes de devolución de saldos a favor, que incluye el reconocimiento de intereses corrientes y de mora. Es de anotar

<sup>26</sup> **Artículo 9 Decreto 4825 de 2010.** 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. [...]

<sup>27</sup> Sentencia del 5 de octubre de 2016, exp. 21012, C.P (E) Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>28</sup> Sentencia de 2 de marzo de 2017, Sección Cuarta del Consejo de Estado, exp 22145. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto

<sup>29</sup> **"Artículo 16. Término para solicitar y efectuar la devolución por pagos de lo no debido.** Habrá lugar a la devolución y/o compensación de los pagos efectuados a favor de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento, para lo cual deberá presentarse solicitud ante la Dirección Seccional de Impuestos o de Impuestos y Aduanas donde se efectuó el pago, dentro del término establecido en el artículo 11 del presente decreto.

La Dirección Seccional de Impuestos o de Impuestos y Aduanas para resolver la solicitud contará con el término establecido en el mismo artículo.

Parágrafo. Para la procedencia de las devoluciones y/o compensaciones a que se refiere el presente artículo, además de los requisitos generales pertinentes, en la solicitud deberá indicarse número y fecha de los recibos de pago correspondientes."

que la DIAN no cuestionó la sentencia en cuanto a la forma en que se determinaron los intereses corrientes y de mora, por lo que tal determinación se mantiene.

La Sala observa que pese a que la DIAN manifestó que el Comité de Conciliación y Defensa Judicial de la Unidad Administrativa de la DIAN, tramita ante la autoridad competente, la oferta de revocatoria directa de los actos demandados, establecida en el artículo 95 de la Ley 1437 de 2011, no se adjuntó al expediente prueba de lo manifestado.

En este orden de ideas, la Sala confirmará la decisión del Tribunal que anuló los actos demandados y declaró sin valor legal la declaración del impuesto al patrimonio, en lo que respecta al pago parcial de la quinta cuota presentada por la actora, correspondiente al año gravable 2011.

No prosperan los cargos.

### **Condena en Costas**

En relación con las costas de segunda instancia, la Sala precisa lo siguiente:

De acuerdo con los artículos 188 del CPACA y 361 del Código General del Proceso, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público.

Por su parte, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

*"3. En la providencia de superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda. [...]"*

*8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación." [...]"*

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 3 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), pues se confirmó la sentencia apelada.

No obstante, la Sala ha precisado que estas circunstancias deben analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que *"Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación"*<sup>30</sup>.

<sup>30</sup> Sentencia de 13 de julio de 2017, Exp. 21188. C.P. Milton Chaves García

Una vez revisado el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen la condena en costas en esta instancia. En consecuencia, no se condena en costas en esta instancia.

En suma, la Sala procederá a confirmar la sentencia de primera instancia y no se condena en costas en esta instancia.

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

### FALLA

**1. CONFIRMAR** la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte motiva.

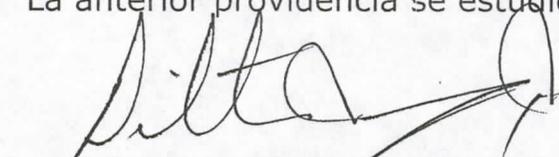
**2.** No se condena en costas en esta instancia.

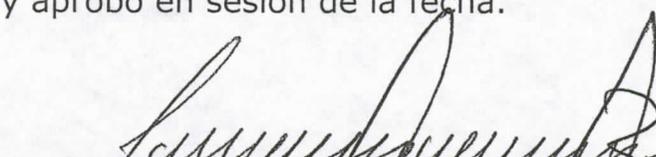
**3. RECONOCER** personería a Miryam Rojas Corredor, como apoderada de la DIAN en los términos del poder que está en el folio 29 del cuaderno principal 2.

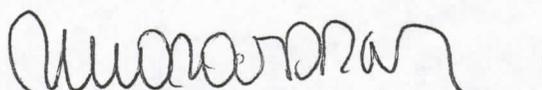
Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

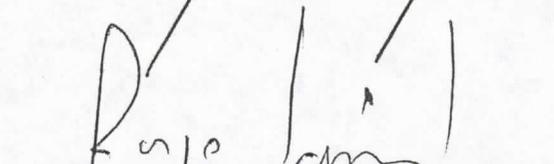
Cúmplase.

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

  
**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Presidente

  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

  
**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**