

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., diez (10) de mayo de dos mil dieciocho (2018).

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y
RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicado: 25000-23-37-000-2013-01541-01 (23248)
Demandante: CINE COLOMBIA S.A.
Demandado: U.A.E. 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 demandada contra la sentencia del 11 de mayo de 2017 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que accedió a las pretensiones de la demanda. En la parte resolutive dispuso:

"Primero. Declárase la nulidad de la Resolución N° 6283-009 (sic) del 8 de octubre de 2012, proferida por el Jefe de la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá y de la decisión de la División de Gestión de Fiscalización contenida en el Oficio N° 1-31201238-265 del 13 de agosto de 2012, proferido por el Jefe de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá.

"Declarar la nulidad de la Resolución N° 1065 del 27 de agosto de 2013, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la cual se resolvió el recurso de Reconsideración que confirmó la decisión recurrida.

"Segundo. Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, declárase sin efectos legales la declaración del impuesto al patrimonio y sobretasa del año gravable 2011, presentada por CINE COLOMBIA S.A. NIT 890.900.076-0.

"En consecuencia, se ordena a la U.A.E. DIAN la devolución a la demandante del valor de \$5.080.500.000 por concepto de pago de la primera, segunda y tercera cuotas de dichos tributos, junto con los intereses corrientes y moratorios previstos en el artículo 863 E.T., que se liquidarán según lo señalado en la parte motiva de esta providencia.

"Tercero. Sin condena en costas".

ANTECEDENTES

El 28 de julio de 2008, la actora celebró un contrato de estabilidad jurídica con la Nación - Ministerio de Cultura, para desarrollar un proyecto de inversión, con vigencia de cinco años¹. En dicho contrato se garantizó la estabilidad de varias normas, entre estas, los artículos 292, 293, 294, 295 y 296 del Estatuto Tributario, modificados por la Ley 1111 de 2006, relacionados con el impuesto al patrimonio por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010.

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

El 16 de mayo de 2011, la actora presentó la declaración del impuesto al patrimonio y sobretasa del año gravable 2011, por vía electrónica. Liquidó el impuesto en \$10.838.397.000 y la sobretasa en \$2.709.599.000, para un total de \$13.547.996.000². Pagó las tres primeras cuotas del impuesto y la sobretasa, cada una por valor de \$1.693.500.000³, para un total de \$5.080.500.000.

El 3 de agosto de 2012, la actora radicó la solicitud de devolución y/o compensación por pago de lo no debido, correspondiente a las cuotas pagadas por impuesto al patrimonio y la sobretasa del año gravable 2011⁴. Además, con fundamento en el artículo 594-1 del E.T, pidió que se dejara sin efectos la declaración del impuesto al patrimonio, porque no es sujeto pasivo de dicho impuesto.

Mediante **Resolución N° 6283-0039 del 8 de octubre de 2012**⁵, notificada el 9 de octubre 2012⁶, la DIAN negó por improcedente la solicitud de devolución.

Contra la decisión anterior, la actora interpuso recurso de reconsideración⁷, que fue desatado mediante la **Resolución N° 1065 del 27 de agosto de 2013**, en el sentido de confirmar el acto recurrido⁸.

Por **Oficio N° 131201238-265 del 13 de agosto del 2012**, la DIAN negó a la actora la solicitud de dejar sin efectos la declaración de impuesto al patrimonio del año 2011. Lo anterior, con fundamento en el Concepto DIAN 098797 de 2010.

¹ Fls 228 a 237 c.1

² Fls 245 c. 1

³ Fls. 246, 247 y 248 c.1

⁴ Fls 249 a 265 c.1

⁵ Fls 268 a 269 c.1

⁶ Cfr. fl. 269 reverso c.1

⁷ Fl. 277 a 328 c.1..

⁸ Fls 332 a 339 c.1

El 13 de noviembre de 2012, la actora solicitó a la Administración la constancia de notificación del **Oficio N° 131201238-265 del 13 de agosto del 2012**⁹.

El 15 de noviembre de 2012, con el oficio 131201238-395, la DIAN remitió a la actora el documento solicitado¹⁰.

DEMANDA

CINE COLOMBIA S.A., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones:

"1. Que se declare la nulidad de la Resolución 6283-0039 del 8 de octubre de 2012, proferida por el Jefe de la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá.

"2. Que se declare la nulidad del oficio N° 131201238-265 del 13 de agosto de 2012, proferido por la División de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá.

"3. Que se declare la nulidad de la Resolución 1065 del 27 de agosto de 2013, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

"4. Como consecuencia de la nulidad de los actos citados, a título de restablecimiento del derecho, solicito reconocer que la declaración del impuesto al patrimonio y sobretasa del año gravable 2011 presentada por CINE COLOMBIA S.A. NIT 890.900.076.0 el 16 de mayo de 2011 con formulario N°4208600374931, no produce efecto legal alguno y ordenar a la DIAN la devolución a CINE COLOMBIA S.A. de lo pagado indebidamente por valor de \$5.080.500.000 por concepto de pago de la primera, segunda y tercera cuota de dichos tributos, junto con los intereses corrientes, moratorios y legales, conforme a lo expuesto en la demanda".

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículos 29, 83, 95 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 594-2, 635, 683, 850, 855, 863 y 864 del Estatuto Tributario.
- Artículo 831 del Código de Comercio.
- Artículos 1 y 3 de la Ley 963 de 2005.
- Artículos 1 a 5 de la Ley 1370 de 2009.
- Artículo 8 de la Ley 153 de 1887.
- Artículo 1617 del Código Civil.
- Artículo 9 del Decreto 4825 de 2010.
- Artículos 19 y 20 del Decreto 4048 de 2008.
- Documentos CONPES 3366 de 2005 y 3406 de 2005.

⁹ Fl. 275 c.1

¹⁰ Fl. 272 c.1

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Los actos demandados desconocen el artículo 1º de la Ley 963 de 2005 y lo pactado en el contrato de estabilidad jurídica EJ 010 de 2008

La actora no está obligada a declarar y pagar el impuesto al patrimonio de que trata la Ley 1370 de 2009 ni la sobretasa establecida por el Decreto 4825 de 2010, en virtud del contrato de estabilidad jurídica EJ-010 de 2008.

La Ley 963 de 2005 creó los contratos de estabilidad jurídica con el propósito de fomentar la inversión de capitales en el país y, de esta manera, promover su crecimiento económico y social, mejorar la productividad y competitividad y disminuir niveles de desempleo, entre otros aspectos.

Este instrumento garantiza a los inversionistas que su régimen jurídico estará enmarcado por las normas que fueron objeto de estabilización, por el término de duración del contrato y que cualquier cambio adverso a las normas estabilizadas o interpretación administrativa no les será aplicable, so pena de verse comprometida su responsabilidad.

La actora suscribió con la Nación – Ministerio de Cultura el Contrato de Estabilidad Jurídica N° EJ-010 de 2008. En la cláusula cuarta, "*Normas de estabilidad jurídica*", se incluyeron, entre otras, los artículos 292, 293, 294, 295 y 296 del Estatuto Tributario, que regulan el impuesto al patrimonio hasta el año 2010, inclusive. Tales normas son de vigencia limitada y en caso de prorrogarse no le son exigibles a la actora durante la vigencia del contrato, según documento CONPES 3366 de 2005, modificado por documento CONPES 3406 de 19 de diciembre de 2005.

Así, la Ley 1370 de 2009 prorrogó el impuesto al patrimonio previsto en la Ley 1111 de 2006, pero esta extensión no es aplicable a Cine Colombia, en virtud de lo acordado en el contrato de estabilidad jurídica, pues no es un impuesto nuevo.

La sobretasa del impuesto al patrimonio establecida en el artículo 9 del Decreto 4825 del 29 de diciembre de 2010 es exigible a los sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, establecido en la Ley 1370 de 2009. Como la actora no está obligada a pagar la obligación principal, esto es, el impuesto de patrimonio de 2011, tampoco lo está frente a la obligación accesoria, esto es, la sobretasa.

Los actos acusados violan los principios de confianza legítima, buena fe y lealtad¹¹.

¹¹ Transcribió apartes de las siguientes sentencias: T-791 de 28 de junio de 2000, en cuanto al principio de buena fe administrativa, T-472 de 16 de julio de 2009, sobre el principio de la confianza legítima y la protección jurídica del administrado respecto de

2. La Ley 1370 de 2009 no incorporó un nuevo tributo a la legislación, sino que prorrogó el impuesto al patrimonio establecido en la Ley 863 de 2003, prorrogado por la Ley 1111 de 2006

De la comparación de los artículos 292, 293, 294, 295 y 296 de las Leyes 863 de 2003 y 1111 de 2006 con los artículos 292-1, 293-1, 294-1, 295-1 y 296-1 de la Ley 1370 de 2009, se advierte que existe identidad en los elementos estructurales del tributo, pues regulan el impuesto de patrimonio pero para periodos gravables diferentes.

La Ley 1370 de 2009 solo prorrogó del impuesto al patrimonio para el año gravable 2011. Dicho impuesto fue creado por la Ley 863 de 2003 para los años 2004 a 2006 y prorrogado por la Ley 1111 de 2006, para los años gravables 2007 a 2010.

En los antecedentes de la ley consta que *"la posición del Gobierno Nacional era no afectar a los inversionistas que habían suscrito contratos de estabilidad jurídica con la prórroga del impuesto al patrimonio que se estaba aprobando, pues tal situación generaría inseguridad jurídica, y podría traer como consecuencia la interposición de demandas, derivadas del incumplimiento de los contratos suscritos"*.

3. La declaración del impuesto al patrimonio presentada por la actora por el año gravable 2011 no surte efecto legal

Las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados no producen efecto legal alguno, según el artículo 594-2 del Estatuto tributario. En virtud del contrato de estabilidad jurídica EJ-010 de 2008, suscrito con la Nación-Ministerio de Cultura, la actora no estaba obligada a declarar y pagar el impuesto al patrimonio, ni la sobretasa correspondiente, por el año gravable 2011.

Por tanto, presentada la declaración no estando obligada a hacerlo, los pagos efectuados, esto es, la primera, segunda y tercera cuota, por dichos conceptos, constituyen pagos de lo no debido, por lo que es procedente la devolución de las sumas pagadas.

4. El Concepto DIAN N° 098797 del 28 de diciembre de 2010 no puede tenerse en cuenta como fundamento jurídico de los actos que negaron la devolución

Mediante **Oficio N°1315201238-265 de 2012**, con fundamento en el Concepto DIAN N° 098797 del 28 de diciembre de 2010, la DIAN negó a la actora el reconocimiento de la falta de efectos jurídicos de la declaración del impuesto al patrimonio presentada por esta por el año gravable 2011.

actuaciones estatales y T-730 del 5 de septiembre de 2002, sobre el principio de buena fe y la confianza legítima.

En los actos que negaron la devolución del impuesto, la DIAN incurrió en falsa motivación, pues se limitó a invocar el oficio y el concepto referidos sin tener en cuenta que está demostrado que la actora no está obligada a declarar y pagar dicho tributo y la sobretasa correspondiente.

Además, dejó de aplicar la doctrina oficial contenida en el Oficio N°027067 de 2010, ratificado mediante el Concepto 012846 de 2012, que reconoce la falta de competencia de la DIAN para pronunciarse sobre los efectos jurídicos de los contratos de estabilidad jurídica, porque no es parte de tales contratos y *"los efectos de las normas de vigencia limitada son definidos por el CONPES"*.

Independientemente de que el Concepto DIAN N° 098797 del 28 de diciembre de 2010 haya sido publicado, la competencia de la DIAN se limita a la interpretación de normas tributarias del orden nacional, aduaneras y de control cambiario, en lo que le compete. Por tanto, emitir dicho concepto para interpretar la Ley 963 de 2005, que regula el régimen de estabilidad jurídica, que involucra normas de vigencia limitada, escapa a su competencia.

5. Es procedente la devolución de las sumas pagadas por la actora, por concepto de impuesto al patrimonio y sobretasa, por el año gravable 2011

La declaración del impuesto al patrimonio por el año gravable 2011, presentada por la actora carece de efectos jurídicos. Por tal razón, es procedente la devolución de los \$5.080.500.000 pagados por concepto de la primera, segunda y tercera cuotas del impuesto al patrimonio y la sobretasa del año gravable 2011, pues no existe causa legal para efectuar dicho pago.

La negativa de la DIAN a devolver a la actora las sumas pagadas indebidamente configura el enriquecimiento sin justa causa del Estado y el empobrecimiento correlativo en el patrimonio de la demandante.

Además, viola los principios de equidad y justicia tributaria, de buena fe y confianza legítima, en la medida que se le exige a la actora más de aquello que la ley la obliga, le impone cargas adicionales y, con ello, se desconoce la lealtad contractual, pues la demandante suscribió un contrato de estabilidad jurídica que le generó confianza legítima en la garantía de que el impuesto al patrimonio tenía vigencia limitada hasta el año gravable 2010.

6. La devolución del pago de lo no debido causa intereses corrientes, moratorios y legales a favor de la actora

El 3 de agosto de 2012, la actora solicitó la devolución de la primera, segunda y tercera cuotas del impuesto al patrimonio, junto con los intereses corrientes y moratorios de conformidad con los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario y 635 ib. Sin embargo, el 9 de octubre de 2012, la Administración negó tal solicitud.

Además, deben reconocerse los intereses legales *"equivalentes al 6% anual, liquidados desde el 17 de mayo de 2011, 15 de septiembre de 2011 y 16 de mayo de 2012"*, fechas en que, en su orden, se pagaron la primera, segunda y tercera cuotas, y hasta el 9 de octubre de 2012 *"fecha del acto que resolvió sobre la solicitud de devolución, de conformidad con el artículo 8 de la Ley 153 de 1887 y 1617 del Código Civil"*. El monto de los intereses legales asciende a \$295.515.750.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La UAE DIAN pidió que se nieguen las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Los actos demandados están debidamente motivados, pues la demandante es sujeto pasivo del impuesto al patrimonio y la sobretasa del año gravable 2011. El contrato de estabilidad jurídica no incluyó las disposiciones de la Ley 1370 de 2009, pues esta norma creó un nuevo impuesto al patrimonio por el año gravable 2011.

En el Oficio N°131201238265 de 2012, la Administración se pronunció sobre la validez de la declaración tributaria presentada por la actora por el año gravable 2011, con fundamento en el Concepto DIAN 098797 de 2010, en el que la DIAN indicó que el nuevo impuesto, creado por la Ley 1370 de 2009, sí es aplicable a los contribuyentes que se acogieron al régimen especial de estabilidad jurídica previsto en la Ley 963 de 2005.

Dicho régimen garantiza a los inversionistas que suscribieron contrato de estabilidad jurídica que si durante la vigencia del contrato se modifica en forma adversa a estos alguna de las normas que se hayan identificado en dichos contratos como determinantes de la inversión, no se les aplicarán tales modificaciones. De manera alguna obliga a la Administración a no exigir el pago de los nuevos tributos que se establezcan en disposiciones que no fueron objeto de estabilización en el contrato suscrito.

Después de suscrito el contrato de estabilidad jurídica, fue expedida la Ley 1370 de 2009, que adicionó los artículos 292-1, 293-1, 294-1, 295-1 y 296-1 al Estatuto Tributario, normas que crearon el nuevo impuesto al patrimonio, por el año gravable 2011. Esta la ley no exonera de declarar y pagar el tributo a las personas que celebraron contrato de estabilidad jurídica con el Estado. Si esa hubiera sido la intención del legislador, así lo hubiera dejado plasmado, expresamente, en el texto definitivo de la ley.

La actora es sujeto pasivo del impuesto al patrimonio creado por la Ley 1370 de 2009 y está obligada a declarar y pagar el tributo, por lo que la declaración presentada el 16 de mayo de 2011 es válida, como se precisó en el Oficio N°131201238-265 de 2012.

La actuación cuestionada no desconoce los principios de buena fe y confianza legítima, en la medida que no hay norma que obligue al Estado a otorgar las mismas garantías sobre normas que no forman parte del

contrato de estabilidad jurídica suscrito, porque fueron expedidas con posterioridad. Para el inversionista, la seguridad jurídica se traduce en la certeza de que, durante el tiempo señalado, se le apliquen las normas expresamente indicadas en el contrato, consideradas determinantes para realizar la inversión.

La Administración negó la solicitud de devolución por improcedente, pues la actora es sujeto pasivo del impuesto al patrimonio y de la sobretasa del año gravable 2011. Por ende, estaba obligada a declarar y pagar el impuesto correspondiente, sin que se haya incurrido en enriquecimiento sin justa causa ni en desconocimiento del contrato de estabilidad jurídica.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró sin efectos legales la declaración del impuesto al patrimonio y sobretasa del año gravable 2011, presentada por la actora. Además, ordenó a la DIAN devolver a la actora el valor pagado por concepto de la primera, segunda y tercera cuotas de dichos tributos, junto con los intereses corrientes y moratorios previstos en el artículo 863 del Estatuto Tributario.

Lo anterior, con fundamento en lo siguiente:

El impuesto al patrimonio creado en la Ley 1370 de 2009 y la sobretasa de que trata el Decreto 4825 de 2010 constituyen una prórroga del impuesto previsto en el artículo 292 del Estatuto Tributario, para el año gravable 2011. Por tanto, el contrato de estabilidad jurídica suscrito entre Cine Colombia y la Nación – Ministerio de la Cultura salvaguarda, entre otras, las disposiciones legales que regulan el impuesto al patrimonio.

La Ley 963 de 2005 estableció los contratos de estabilidad jurídica, cuya finalidad fue promover inversiones nuevas y ampliar las existentes, en el territorio nacional. Con tales contratos, el Estado garantizó a los inversionistas que los suscribieron que si durante su vigencia se modificaba, en forma adversa, a estos alguna de las normas que hubiera sido identificada en los contratos como determinante de la inversión, se les continuarían aplicando dichas normas por el término de duración del contrato respectivo.

El 28 de julio de 2008, Cine Colombia y el Ministerio de Cultura, Industria y Turismo celebraron un contrato de estabilidad jurídica. Entre las normas objeto de estabilidad jurídica incluyeron los artículos 292, 293, 294, 295 y 296 del Estatuto Tributario, que regulan el impuesto al patrimonio por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010.

Con base en el Concepto DIAN 098797 del 28 de diciembre de 2010, en los actos demandados se sostuvo que el impuesto al patrimonio de la Ley 1370 de 2009 es nuevo, que no fue objeto del contrato de estabilidad jurídica y que, por esta razón, la demandante es sujeto pasivo del gravamen.

El Consejo de Estado anuló el Concepto DIAN N° 098797 del 28 de diciembre de 2010, mediante sentencia del 30 de agosto de 2016, pues precisó que la Ley 1370 no creó un nuevo impuesto al patrimonio, sino que prorrogó la vigencia del impuesto al patrimonio previsto en la Ley 1111 de 2006¹².

Con fundamento en lo anterior, debe accederse a las súplicas de la demanda, pues la actora no es sujeto pasivo del impuesto al patrimonio de que trata Ley 1370 de 2009 ni de la sobretasa prevista en el Decreto Ley 4825 de 2010, en atención a que el contrato de estabilidad tributaria suscrito, en el año 2008, amparaba la Ley 1111 de 2006, que regulaba el impuesto al patrimonio. Además, la sobretasa es una obligación accesoria de ese impuesto.

Procede la devolución de los \$5.080.500.000, valor pagado por la actora por concepto de la primera, segunda y tercera cuotas del impuesto al patrimonio y sobretasa del año gravable 2011, junto con los intereses corrientes y moratorios, previstos en el artículo 863 del Estatuto Tributario.

Los intereses corrientes *"se tasarán desde la fecha de notificación del acto que negó la solicitud de devolución -03 de agosto de 2012- hasta la ejecutoria de esta sentencia"*. Y los de mora se deben desde los treinta días siguientes a la ejecutoria del fallo hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, conforme con el artículo 192 del CPACA.

No hay lugar a condenar en costas porque estas no están demostradas en el proceso.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandada apeló el fallo por las siguientes razones:

1. El impuesto al patrimonio de que trata la Ley 1370 de 2009 es un nuevo impuesto y difiere del previsto en la Ley 1111 de 2006. Aunque en las dos normas el sujeto activo es el mismo, esto es, la UAE DIAN, difieren en cuanto al sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa aplicable, por lo que sustancialmente son tributos diferentes.

Por tanto, el impuesto al patrimonio creado por la Ley 1370 de 2009 no está amparado por el contrato de estabilidad jurídica suscrito por la demandante conforme con la Ley 963 de 2005.

El anexo II del contrato de estabilidad jurídica, suscrito entre la actora y el Ministerio de Cultura, indica que dentro de las normas objeto de estabilidad jurídica se incorporaron los artículos 292 a 295 del Estatuto Tributario, que regulan el impuesto al patrimonio creado por la Ley 1111

¹² Exp. 18636, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

de 2006, vigente a la fecha de suscripción del contrato. Es respecto de estas normas que se acordó no aplicar las modificaciones adversas al inversionista. Por tanto, la DIAN puede exigir el pago de nuevos tributos que se establezcan en disposiciones que no fueron objeto de estabilización.

2. La actora es sujeto pasivo del impuesto al patrimonio del año gravable del 2011, conforme a Ley 1370 de 2009, por lo que la declaración presentada es válida. Además, los pagos efectuados por concepto de dicha declaración no constituyen pago de lo no debido ni dan derecho a devolución.

3. La sobretasa al impuesto del patrimonio del año gravable 2011 declarada por la actora es un tributo creado por mediante el Decreto Legislativo 4825 de 2010 en el marco de un estado de excepción. Por ende, no hace parte del contrato de estabilidad jurídica, de conformidad con el artículo 11 de la Ley 963 de 2005, y es obligatorio para la actora.

Están obligados al pago de la sobretasa al impuesto al patrimonio del año gravable 2011, los contribuyentes cuya riqueza, a 1º de enero de 2011, fuera igual o superior a \$3.000.000.000. Este tributo se genera por la riqueza no por estar obligado a pagar el impuesto al patrimonio.

Si en gracia de discusión se acepta que la actora no estaba obligada a declarar y pagar el impuesto al patrimonio del año gravable 2011, lo cierto es que al estar obligada a declarar y pagar la sobretasa en el formulario de la declaración del impuesto al patrimonio, la declaración presentada es válida y sus efectos no pueden ser desconocidos.

4. Como la declaración es plenamente válida, para pedir la devolución de lo pagado, la actora debía seguir el procedimiento previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario, y no pedir, de manera directa, la devolución.

5. Las normas tributarias ordenan el reconocimiento y pago de intereses corrientes y moratorios en los casos en que medie solicitud de devolución en debida forma y la devolución no sea atendida dentro de los términos legales.

En el presente caso, no existe pago de lo no debido, por lo que no hay lugar al reconocimiento de intereses corrientes o moratorios, pues la DIAN se ciñó al procedimiento y términos legales para resolver la solicitud de devolución presentada por la actora.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** reiteró los argumentos expuestos en el memorial de apelación.

La **demandante** precisó que la fecha de notificación de la Resolución **Nº6283-0039 de 2012** es el 9 de octubre de 2012 e indicó que este es el número correcto de la resolución y no el mencionado en la parte resolutive de la sentencia apelada.

En cuanto al fondo del asunto, insistió en los argumentos de la demanda y destacó que en el recurso de apelación, la DIAN sostuvo que la solicitud de devolución debía estar precedida del procedimiento establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario y que aunque proceda la devolución del impuesto y la sobretasa, *"no hay lugar al reconocimiento de ningún tipo de interés"*. Que estos son "hechos y argumentos nuevos" que no fueron discutidos en la vía administrativa ni en la judicial.

El Ministerio Público solicitó que se confirme la sentencia apelada, con fundamento en lo siguiente:

La Ley 863 de 2003 creó el impuesto al patrimonio para los años 2004 a 2006 (arts. 292 a 298-3 E.T.). La Ley 1111 de 2006 mantuvo este mismo impuesto para los años 2007, 2008, 2009 y 2010 y, luego, la Ley 1370 de 2009 lo prorrogó para el 2011. La normativa indica que son prórrogas y modificaciones que no afectan, en esencia, el impuesto al patrimonio, pues se mantiene incólume como gravamen a la posesión de riqueza.

La Ley 963 de 2005 estableció los contratos de estabilidad jurídica, con los que el Estado garantizaba a los inversionistas que los suscribían, el derecho a que se les aplicaran las normas identificadas en tales contratos como determinantes de la inversión. La Corte Constitucional en la sentencia C-320 de 2006 precisó que la normativa garantizaba a los inversionistas que suscribieron esos contratos mantener las condiciones iniciales que los motivaron a realizar la inversión.

El 28 de julio de 2008, la actora suscribió un contrato de estabilidad jurídica con el Ministerio de Cultura. Dentro de las normas objeto de ese contrato están los artículos 292 a 296 del Estatuto Tributario modificadas por la Ley 1111 de 2006, que regulaban el impuesto al patrimonio establecido hasta para el año 2010 inclusive.

La Ley 1370 de 2009 modificó las normas objeto de la estabilidad jurídica al extender el impuesto al año gravable 2011 en contravía del propósito de legislador, de mantener inmodificables las normas vigentes al momento de suscripción del contrato

La actora no estaba obligada a presentar la declaración del impuesto al patrimonio por el año 2011, por lo que la demandada debía declarar sin efecto la declaración presentada por ese impuesto y año.

El artículo 863 del Estatuto Tributario regula los intereses que se causan a favor del contribuyente, en los casos de devolución de pagos en exceso o de lo no debido.

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 2 de marzo de 2017, en la que se resolvió un caso similar¹³.

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 Cultura, el contrato de estabilidad jurídica EJ-10¹⁴.

Entre las normas objeto de estabilidad jurídica se incluyeron los artículos 292 a 296 del E.T, 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)¹⁵. 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 modificación adversa no le serían aplicables al inversionista (cláusula séptima del contrato)¹⁶.

El 16 de mayo de 2011, la actora presentó la declaración del impuesto al patrimonio y sobretasa correspondientes al año gravable 2011, con saldo a pagar de \$13.547.996¹⁷. La actora un total de \$5.080.500.00, correspondiente a tres cuotas, cada una de \$1.693.500.000¹⁸.

El 3 de agosto de 2012, pidió la devolución del valor pagado y que se dejara sin efecto jurídico la declaración tributaria presentada¹⁹. Por resolución de 8 de octubre de 2012, la Administración negó la devolución solicitada, decisión que fue confirmada por acto de 27 de agosto de 2013, al desatar el recurso de reconsideración²⁰. Además, por oficio de 13 de agosto de 2012, la DIAN negó la petición de dejar sin efectos la declaración presentada.

En el presente asunto, la actora alega que, en virtud del contrato de estabilidad jurídica suscrito con la Nación- Ministerio de Cultura, 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

¹³ Expediente 22145, C.P Stella Jeannette Carvajal Basto

¹⁴ Cfr. fl 228 a 237 c.1

¹⁵ Cfr. fl. 231 c.1

¹⁶ Cfr. fl 232 c.1

¹⁷ Cfr. fl. 245 c.1

¹⁸ Cfr. fls. 246 a 248 c.1

¹⁹ Cfr. fls. 249, 250 a 265 c.1

²⁰ Cfr. fls. 268 y 332 c.1

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 demandados²¹ 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.

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.”*²²

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 que suscribieron contratos de estabilidad jurídica que incluían el artículo 292 del Estatuto Tributario modificado por la Ley 1111 de 2006²³.

Así, en sentencia de 2 de marzo de 2017, la Sección precisó lo siguiente²⁴:

“Al respecto, se advierte que la Sala, en sentencia del 30 de agosto de 2016, Exp. 18636, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, anuló el citado Concepto [se refiere al Concepto DIAN 098797 de 2010], con fundamento en las siguientes consideraciones:

«[...]

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

²¹ Fl 275 y 338 reverso c.1

²² Expediente 11001-03-27-000-2011-00003-00 (18636), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²³ Entre otras, ver sentencias del 5 de octubre de 2016, Exp. 05001-23-31-000-2012-00612-01 (21012), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia (E), del 16 de noviembre de 2016, Exp 05001-23-31-000-2011-01753-01(20826), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, de 24 de noviembre de 2016, Exp. 05001-23-31-000-2011-01754-01(21181), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, del 23 de febrero de 2017, Exp. 17001-23-33-000-2013-00034-01(20442), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y de 02 de marzo de 2017, Exp. 08001-23-31-000-2012-00488-01(22145), Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁴ Expediente 22145, C.P Stella Jeannette Carvajal Basto

Concepto No. 098797 del 28 de diciembre de 2010. En síntesis, esa decisión está respaldada en las siguientes conclusiones:

i)[...]

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) *[...]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 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) *[...]*

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).*

...»

Conforme a lo expuesto, el impuesto al patrimonio consagrado en la Ley 1370 de 2009 es una prórroga de la Ley 1111 de 2006, de esta forma, para la Sala, la demandante no es sujeto pasivo de la prolongación del impuesto al patrimonio previsto en la Ley 1370 de 2009, pues al haber suscrito un contrato de estabilidad jurídica sobre las normas relativas al impuesto al patrimonio y por el término de 20 años, cualquier modificación sobre las normas relativas a este impuesto no le son aplicables, lo cual incluye la prórroga del gravamen[...]"

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, Cine Colombia no era sujeto pasivo del impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1370 de 2009, pues por ser 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 Cultura, 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 2010²⁵, 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"*²⁶.

En consecuencia, la declaración de 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 declare²⁷.

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 21 del Decreto

²⁵ **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. [...]

²⁶ Sentencia del 5 de octubre de 2016, Exp. 21012, C.P (E) Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁷ Sentencia de 2 de marzo de 2017, exp 22145.

1000 de 1997)²⁸. 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 21 del Decreto 1000 de 1997.

Además, por tratarse de una declaración que no produce efectos, mal puede exigirse que antes de presentarse la solicitud de devolución, deba cumplirse el trámite previsto en el artículo 589 del E.T, para la corrección de las declaraciones que disminuyen el impuesto a pagar o aumentan el saldo a favor.

De otra parte, conforme con los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997, 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 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.

Sin embargo, teniendo en cuenta que el Tribunal dispuso que los intereses corrientes se liquidarán desde la notificación del acto que negó la devolución e indicó que dicha notificación se surtió el 3 de agosto de 2012, se precisa que los intereses corrientes se deben desde **el 9 de octubre de 2012**, pues esta fue la fecha de notificación del acto que negó la devolución²⁹.

Por tanto, se modifica la parte motiva de la sentencia apelada para precisar que los intereses corrientes se liquidarán desde el **9 de octubre de 2012**, fecha de notificación del acto que negó la solicitud de devolución, hasta la ejecutoria de esta sentencia³⁰. Se mantiene el reconocimiento de los intereses de mora en los términos de la sentencia apelada.

Por lo anterior, se modifica el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada para precisar que los intereses corrientes y de mora del artículo 863 del Estatuto Tributario se liquidarán de acuerdo con lo previsto en la parte motiva de esta sentencia de segunda instancia.

De otra parte, es necesario modificar el numeral primero de la parte resolutive de la sentencia apelada, pues el número correcto de la resolución de 8 de octubre de 2012, que negó la devolución, es el **6283-0039** y no el 6283-0009, como aparece en el citado numeral.

Las razones que anteceden son suficientes para modificar la sentencia apelada, en los siguientes términos:

²⁸ El Decreto 1000 de 1997 fue derogado el Decreto 2277 de 2012 pero estaba vigente al momento de la solicitud de devolución (3 de agosto de 2012).

²⁹ Folio 269 reverso c.1

³⁰ Sentencia de 2 de marzo de 2017, exp 22145 C.P Stella Jeannette Carvajal Basto.

Se modifica el **numeral primero** de la parte resolutive, para indicar que el número de la resolución de 8 de octubre de 2012, que negó la devolución es el **6283-0039**.

Se modifica el **inciso segundo del numeral segundo** de la parte resolutive de la sentencia apelada para precisar que los intereses corrientes y de mora del artículo 863 del Estatuto Tributario deben liquidarse de acuerdo con lo previsto en la parte motiva de esta sentencia.

Se niega la condena en costas en ambas instancias, pues conforme con el artículo 188 del CPACA³¹, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual *"solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación"*, requisito que no se cumple en este asunto.

FALLA

1. MODIFICAR la sentencia apelada, que, en consecuencia, queda así:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad de la **Resolución N° 6283-039 del 8 de octubre de 2012**, proferida por el Jefe de la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá y de la decisión de la División de Gestión de Fiscalización contenida en el **Oficio N° 1-31201238-265 del 13 de agosto de 2012**, proferido por el Jefe de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá.

DECLARAR la nulidad de la **Resolución N° 1065 del 27 de agosto de 2013**, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la cual se resolvió el recurso de Reconsideración que confirmó la decisión recurrida.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** sin efectos legales la declaración del impuesto al patrimonio y sobretasa del año gravable 2011, presentada por CINE COLOMBIA S.A. NIT 890.900.076-0.

En consecuencia, **ORDENAR** a la U.A.E. DIAN la devolución a la demandante del valor de \$5.080.500.000 por concepto de pago de la primera, segunda y tercera cuotas de dichos tributos, junto con los intereses corrientes y moratorios previstos en el artículo 863 E.T., que se liquidarán según lo señalado en la parte motiva de esta providencia de segunda instancia.

³¹ CPACA. Art. 188. Condena en costas. *"Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se registrarán por las normas del Código de Procedimiento Civil"*.

2. Sin condena en costas en ambas instancias.

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



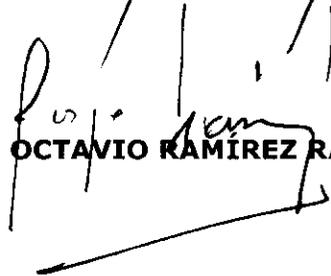
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección



STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO



JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ



JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ