



**SALA DE LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

**Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE
CARVAJAL BASTO**

Bogotá D.C., cinco (5) de julio de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación: 25000-23-37-000-2014-00826-01 [22348]

Demandante: FAJOBE S.A.S.

Demandado: U.A.E. DIAN

Temas: Impuesto al patrimonio - año gravable 2010
(primera cuota) – Entidades no sujetas

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada¹, contra la sentencia del 15 de octubre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, mediante la cual accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente:

¹ Fls. 203 a 206 c.p.

«**1.- Se DECLARA LA NULIDAD** de la Resolución Nro.6283-00007 de 23 de enero de 2013 y de la Resolución Nro. 1005 de 4 de febrero de 2014.

2.- A título de restablecimiento del derecho se **ORDENA** a la DIAN continuar con el trámite de la solicitud de devolución presentada el 14 de noviembre de 2012 por FAJOBE S.A.S., por concepto de impuesto al patrimonio del año gravable 2010.

[...]»

ANTECEDENTES

El 16 de junio de 2009, la sociedad FAJOBE S.A.S. informó a la Superintendencia de Sociedades sobre el acuerdo de reorganización suscrito con la mayoría calificada de los acreedores internos y externos de la empresa, según lo dispuesto por la Ley 1116 de 2006 y el Decreto 1370 de 2009².

El 24 de julio de 2009, por Auto N° 430-014303, la Superintendencia de Sociedades decretó la apertura del proceso de validación judicial del acuerdo extrajudicial de reorganización a la sociedad FAJOBE S.A.S., en los términos de la Ley 1116 de 2006³.

El 31 de agosto de 2009, bajo el N° 151 del Libro XIX, se inscribió ante la Cámara de Comercio de Bogotá el decreto de la apertura del

² Fls. 66 a 70 c.a.

³ Fls. 71 a 73 c.a.

proceso de validación judicial del acuerdo extrajudicial de reorganización de la sociedad FAJOBE S.A.S⁴.

El 29 de junio de 2010, la Superintendencia de Sociedades expidió el Auto N° 430-011239⁵ mediante el cual autorizó el acuerdo extrajudicial de reorganización y ordenó la inscripción de tal decisión ante la Cámara de Comercio de Bogotá, el cual quedó registrado en el certificado de existencia y representación legal el 2 de agosto de 2010 bajo el N° 0459 del Libro «IXI»⁶.

El 30 de julio de 2010 la sociedad FAJOBE S.A.S. presentó la declaración del impuesto al patrimonio por el año 2010, en la que liquidó un valor total de \$360.470.000, correspondientes a \$327.700.000 por concepto de impuesto y \$32.770.000 a título de sanción⁷. Realizó el pago de la **primera cuota** en la misma fecha, por valor de \$203.474.000⁸.

El 14 de noviembre de 2012⁹, FAJOBE S.A.S. solicitó la devolución por pago de no lo debido de la primera cuota pagada por concepto del impuesto sobre el patrimonio, al considerar que no era sujeto del tributo, en virtud del artículo 297 del E.T. La solicitud fue negada por improcedente por la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de

⁴ Fl. 22 reverso c.p. y Fl. 97 reverso c.a. (Certificado de existencia y representación legal o inscripción de documentos expedido el 10 de febrero de 2014 por la Cámara de Comercio de Bogotá).

⁵ Fls. 231 a 232 c.p.

⁶ Fl. 22 reverso c.p. y Fl. 97 reverso c.a.

⁷ Fl. 2 c.a. (formulario N° 4207601213683)

⁸ Fl. 8 c.a. Recibo oficial de pago con sticker N° 7707212489953(8020)07178290111088, por **\$203.474.000**

⁹ Fls 1 y 14 a 17 c.a.

Bogotá, a través de la Resolución N° 6283-0007 del 23 de enero de 2013¹⁰.

Contra la anterior decisión la demandante interpuso recurso de reconsideración¹¹, que fue resuelto por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN a través de la Resolución N° 1005 del 4 de febrero de 2014, en el sentido de confirmar el acto recurrido¹².

DEMANDA

La empresa FAJOBE S.A.S., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011, formuló las siguientes pretensiones:

«Que son NULOS los siguientes actos administrativos, proferidos por las dependencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN:

1. La Resolución Número 1005 de febrero 04 de 2014, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, contra el contribuyente, sociedad FAJOBE S.A.S., NIT 800.232.356-4, mediante la cual se confirma la Resolución 6283-0007 del 23 de enero de 2013, que niega una solicitud de devolución por valor de \$203.474.000, por concepto del impuesto al patrimonio.

2. La Resolución 6283-0007 del 23 de enero de 2013 proferida por la División de Gestión de Recaudo de la

¹⁰ Fls. 25 a 27 c.a.

¹¹ Fls. 30 a 40 c.a.

¹² Fls. 87 a 96 c.a.

Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes que negó por improcedente la solicitud de devolución.

A título de restablecimiento del derecho, se ordene a la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, continuar con el trámite de la solicitud de devolución radicada con el No. DO 201020122093 del 14 de noviembre de 2012 por pago de lo no debido generado en el concepto Impuesto al Patrimonio, año gravable 2010, presentada por la sociedad FAJOBE S.A.S., NIT 800.232.356-4.»

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 6 Ley 1370 de 2009.
- Artículo 27 de la Ley 1111 de 2006.
- Artículos 17, 18, 19 y 20 de la Ley 1116 de 2006.
- Artículos 1 y 3 de la Ley 963 de 2005.
- Artículos 565 y 720 del Estatuto Tributario.

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

La actora indicó que pagó el impuesto al patrimonio por el año 2010, sin tener en cuenta que «no estaba sujeta a su pago por mandato legal, por estar exonerada de conformidad con lo previsto en el artículo 297 del Estatuto Tributario», toda vez que en el año 2009 suscribió acuerdo de reorganización de acuerdo con lo previsto en las Leyes 550 de 1999 y 1116 de 2006.

Señaló que, a pesar de que la DIAN haya determinado que no estaba exonerada por no tener suscrito acuerdo de reestructuración a la fecha del pago, pasó por alto que desde 24 de julio de 2009 se había decretado la apertura del proceso de validación del acuerdo de reorganización y que a partir de esta fecha entraban a regir los efectos del artículo 17 de la Ley 1116 de 2006¹³.

Afirmó que, al verificar que se había generado una obligación sin causa legal, adelantó el trámite establecido por el artículo 850 del E.T., en tanto solicitó la devolución del pago de lo no debido dentro de los términos y ante la autoridad competente.

Al efecto, señaló que no es de recibo la remisión a la legislación civil hecha por la DIAN en relación con los pagos indebidos, en razón a que el artículo 850 del E.T. dispone que la entidad deberá devolver en forma oportuna los pagos de lo no debido, siguiendo el procedimiento establecido para las devoluciones en materia tributaria.

¹³ «**Ley 1116 de 2006.**

Por la cual se establece el Régimen de Insolvencia Empresarial en la República de Colombia y se dictan otras disposiciones.

[...]

ARTÍCULO 17. EFECTOS DE LA PRESENTACIÓN DE LA SOLICITUD DE ADMISIÓN AL PROCESO DE REORGANIZACIÓN CON RESPECTO AL DEUDOR. A partir de la fecha de presentación de la solicitud, se prohíbe a los administradores la adopción de reformas estatutarias; la constitución y ejecución de garantías o cauciones que recaigan sobre bienes propios del deudor, incluyendo fiducias mercantiles o encargos fiduciarios que tengan dicha finalidad; efectuar compensaciones, pagos, arreglos, desistimientos, allanamientos, terminaciones unilaterales o de mutuo acuerdo de procesos en curso; conciliaciones o transacciones de ninguna clase de obligaciones a su cargo; ni efectuarse enajenaciones de bienes u operaciones que no correspondan al giro ordinario de los negocios del deudor o que se lleven a cabo sin sujeción a las limitaciones estatutarias aplicables, incluyendo las fiducias mercantiles y los encargos fiduciarios que tengan esa finalidad o encomienden o faculten al fiduciario en tal sentido; salvo que exista autorización previa, expresa y precisa del juez del concurso. »

Adujo que la sociedad cumple con los presupuestos exigidos por la doctrina oficial de la DIAN establecidos en el Oficio N° 295 del 6 de septiembre de 2007, y la Orden Administrativa N° 004 de 2002, pues efectuó el pago sin mediar causa legal que genere la obligación.

Manifestó que de conformidad con lo establecido en el artículo 297-1 del Estatuto Tributario, que entró a regir en diciembre de 2009, las sociedades que hayan suscrito acuerdo de reestructuración de conformidad con lo previsto en la Ley 550 de 1999, no son sujetos pasivos del impuesto al patrimonio.

Destacó que la empresa FAJOBE S.A.S. es beneficiaria de la exención de que trata el artículo 297 del E.T., por estar inmersa en proceso de reorganización de la Ley 1116 de 2006, por lo que, conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado, se configura el pago de lo no debido cuando a pesar de presentarse todos los elementos de la obligación tributaria, el legislador determina que un contribuyente debe tener un trato preferencial, como en este caso.

Indicó que el inicio del proceso de reorganización ocurrió el 16 de junio de 2009, cuando se radicó ante la mencionada entidad con el N° 2009-01-185938, y que la Superintendencia profirió el Auto N° 430-014303 del 24 de julio de 2009, a través del cual decretó la apertura del proceso de validación judicial del acuerdo extrajudicial

de reorganización y advirtió que los efectos previstos en el artículo 17 de la Ley 1116 de 2006 se generan desde la fecha de presentación de la solicitud de apertura del referido proceso. La DIAN incurre en una omisión al ignorar la existencia jurídica de este auto, pues fue potestad del legislador señalar el momento exacto en que se inicia el proceso de reorganización, así como sus consecuencias, y no quedó al arbitrio de la entidad demandada.

Advirtió que se desconocieron los efectos del inicio del proceso de reorganización establecidos en el artículo 17 de la Ley 1116 de 2006, conforme con el cual se prohíbe a los administradores hacer pagos, conciliaciones o transacciones, lo que evidencia además que el impuesto al patrimonio del año 2010 se encontraba cobijado por el beneficio tributario.

Resaltó que establecer la obligación del pago del tributo sin estar obligado a ello implica el desconocimiento del propósito para el cual se expidió la Ley 1116 de 2006, que consiste en proteger el crédito y promover la recuperación de las empresas con dificultades financieras.

Por último, señaló que la conducta de la entidad ha generado perjuicios financieros, razón por la cual solicitó el reconocimiento de intereses, como lo ha contemplado la jurisprudencia del Consejo de Estado.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente¹⁴:

Señaló que el impuesto al patrimonio por el año gravable 2010, *«por ser de causación instantánea, se causó el 1º de enero de 2010, sobre el patrimonio líquido del contribuyente poseído a 1º de enero del año gravable 2007»* y en los términos dispuestos por los artículos 292, 293, 294 y 297 del ET, modificados por la Ley 1111 de 2006, que regula el impuesto al patrimonio por el año 2010 y no por los artículos 292-1, 293-1, 294-1 y 297-1 adicionados al Estatuto Tributario por la Ley 1370 de 2009, que regulan el impuesto al patrimonio creado para el año gravable 2011.

Afirmó que el litigio solo puede ser resuelto bajo las normas vigentes y aplicables al impuesto al patrimonio creado para el año 2010, pues de lo contrario se incurriría en violación de los principios de legalidad e irretroactividad de la ley tributaria.

Indicó que a pesar de que para el año 2010 concurrían en cabeza de la actora todos los elementos que la obligaban a declarar y pagar el impuesto al patrimonio, lo pretendido en este caso es que se aplique el artículo 297-1 del Estatuto Tributario, mediante el cual el legislador consagró la exención del pago del tributo para

¹⁴ Fls. 62 a 80 c.p.

el año gravable 2011, para las entidades que se encontraran en proceso de reorganización.

Expresó que la demandante es sujeto pasivo del impuesto al patrimonio por el año gravable 2010, porque en ella concurren todos los elementos del tributo consagrados en la Ley 1111 de 2006, lo cual hace irrelevante el argumento relacionado con el momento en que se entiende suscrito el acuerdo de reorganización.

Resaltó que lo establecido por el artículo 297-1 del Estatuto Tributario rige únicamente a los contribuyentes del impuesto al patrimonio creado para el año gravable 2011.

Manifestó que la actora parte de una errada interpretación del alcance del artículo 297-1 del Estatuto Tributario, porque esa norma es clara al señalar que *“No están obligadas a pagar el impuesto al patrimonio de que trata el artículo 292-1”* y este artículo fue creado para el año gravable 2011, causado al 1º de enero de 2011, sin que pueda ser extensivo para el año gravable 2010, frente al cual solo operaban las exenciones contenidas en el artículo 297 del Estatuto Tributario, que no incluye a las sociedades inmersas en acuerdos de reorganización de la Ley 1116 de 2006.

Indicó que la contribuyente obtuvo autorización del acuerdo de reorganización por parte de la Superintendencia de Sociedades el 29 de junio de 2010, con posterioridad a la materialización del hecho generador del impuesto al patrimonio a 1º de enero de 2007, causado a 1º de enero de 2010.

Explicó que a 1º de enero de 2007 la sociedad no se encontraba ni en proceso de reestructuración, ni en acuerdo de reorganización, y a 1º de enero de 2010, fecha de causación del impuesto al patrimonio del año gravable 2010, se encontraba en trámite de acuerdo de reorganización, circunstancia que no fue exceptuada por el legislador.

Puso de presente que existe causa legal para el pago del impuesto al patrimonio por el año gravable 2010, no existe error alguno en su pago, es inexistente la exención, por lo que no se configura el pago de lo no debido. Para que se configure el pago de lo no debido, se deben presentar los presupuestos contenidos en los artículos 850 del Estatuto Tributario, 21 y 22 del Decreto 1000 de 1997 y la Orden Administrativa 004 de 2004.

Concluyó que los actos demandados están debidamente motivados y descartó el reconocimiento de intereses porque no hay discusión respecto de las sumas a devolver.

AUDIENCIA INICIAL

El 24 de agosto de 2015 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹⁵. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades y no se propusieron excepciones previas ni se solicitaron medidas cautelares, por lo que se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en el examen de legalidad de las Resoluciones Nº 6283-0007 del 23 de enero de 2013 y 1005 de 2014, por las cuales la DIAN negó la solicitud de devolución presentada por la actora.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", en sentencia del 15 de octubre de 2015, accedió a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Señaló que el artículo 297 del Estatuto Tributario aplicable para el impuesto al patrimonio del año gravable 2010, prevé la exoneración del pago para quienes se encuentren en liquidación, concordato, liquidación forzosa administrativa, liquidación obligatoria o que hayan suscrito acuerdo de reestructuración de acuerdo con la Ley 550 de 1999.

¹⁵ Fls. 104 a 108 c.p.

En ese sentido, advirtió que la Ley 1370 de 2009 adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 297-1, relevando de la obligación de pagar el impuesto al patrimonio de que trata el artículo 292-1 del Estatuto Tributario, establecido para el año 2011, a las entidades que se refiere el numeral 1 del artículo 19, las relacionadas en los artículos 22, 23, 23-1 y 23-2 del E.T., así como a las definidas en el numeral 11 del artículo 191 del Estatuto Tributario. Al efecto, observó que el último inciso de la disposición no se refirió al artículo 292-1 del E.T., sino de manera genérica aludió al "impuesto"; de ahí que deba considerarse que esta exoneración del pago del impuesto al patrimonio del año gravable 2010, también aplica para las entidades que hayan suscrito acuerdo de reorganización (Ley 1116 de 2006).

Anotó que la Ley 1370 de 2009 entró a regir el 30 de diciembre de 2009, y el impuesto al patrimonio del año gravable 2010 se causó el 1º de enero de 2010.

Adujo que teniendo en cuenta que mediante auto N° 430-014303 del 24 de julio de 2009, la Superintendencia de Sociedades decretó la apertura del proceso de validación judicial de un acuerdo extrajudicial de reorganización de la actora, se debe considerar que no estaba obligada a sufragar el impuesto al patrimonio del año 2010.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandada**, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente¹⁶:

La recurrente reiteró que la exoneración sobre el impuesto al patrimonio de que trata la Ley 1370 de 2009, no se encontraba regulada por la Ley 1111 de 2006, normativa aplicable para el periodo gravable 2010.

Afirmó que en el artículo 6º de la Ley 1370 de 2009 se dispuso que las entidades no sujetas al impuesto serían las que se encontraran en acuerdo de reorganización de la Ley 1116 de 2006, lo cual implica que el tributo al que se refiere dicha norma sería el que empezó a regir a partir del año 2011.

Adujo que resulta contrario a derecho pretender aplicar una exoneración consagrada para el pago de un impuesto creado por la Ley 1370 de 2009, a hechos acaecidos y regulados por una ley anterior (Ley 1111 de 2006).

Indicó que la ley tributaria rige hacia el futuro y, en consecuencia, el artículo 6º de la Ley 1370 de 2009, no puede aplicarse para

¹⁶ Fls 203 a 206 c.p.

excusar el pago de situaciones jurídicas consolidadas con una norma anterior.

Adujo que el tribunal no tuvo en cuenta la figura de la irretroactividad de la Ley tributaria consagrada en el artículo 363 de la Constitución Política, interpretada por la Corte Constitucional en la sentencia C-913 de 2011.

Señaló que la exoneración de pago que el Tribunal aplicó, dispuesta en la Ley 1370 de 2009, referida al impuesto al patrimonio por el año gravable 2011, no puede aplicarse respecto de la obligación de un impuesto anterior y distinto, para el que no se dio la exoneración pedida (reorganización – Ley 1116 de 2006), así esa ley se encontrara vigente con anterioridad al pago cuestionado.

Concluyó que la Ley 1116 de 2006 no ordena hacer devolución de impuestos pagados por las empresas en acuerdo de reorganización, situación que solo se prueba en fecha posterior al pago válidamente efectuado, consolidándose la situación jurídica de la demandante frente a la Administración.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** reiteró los argumentos del recurso de apelación y resaltó que la devolución reclamada es por el impuesto que se causó el 1º de enero de 2010, sobre el patrimonio líquido poseído a

1º de enero del año gravable 2007, regulado por los artículos 292, 293, 294 y 297 del E.T., modificados por la Ley 1111 de 2006, de modo que no es aplicable la normativa que creó el impuesto al patrimonio para el año 2011.

Agregó que la sociedad no cumplió con el requisito de haber suscrito un acuerdo de reestructuración de que trata la Ley 550 de 1999 y que adelantó un proceso de reorganización, respecto del cual, en su entender, lo fundamental es la fecha en que la Superintendencia autorizó dicho convenio, esto es, el 29 de junio de 2010, por lo que a 1º de enero de 2010 la sociedad no tenía aprobado el acuerdo.

La **demandante** reiteró lo expuesto en la demanda y destacó lo siguiente¹⁷:

Indicó que la Ley 1111 de 2006 incluyó el artículo 297 al E.T., según el cual las sociedades que hayan suscrito acuerdos de reestructuración de conformidad con la Ley 550 de 1999, no debían pagar el impuesto al patrimonio.

En ese sentido, afirmó que la Ley 1370 de 2009 siguió los lineamientos de la Ley 1111 de 2006, y adicionó, entre otros, el artículo 297-1 al E.T., en el que determinó que las empresas que hayan suscrito acuerdo de reorganización en virtud de la Ley 1116 de 2006, tampoco debían pagar el referido impuesto, de manera que la demandante no está sujeta a tal tributo por el periodo

¹⁷ Fls. 248 a 253 c.p.

gravable 2010, pues la finalidad de las normas era proteger el crédito y la recuperación de las empresas como unidad de explotación económica y fuente generadora de empleo, a través de los procesos de reorganización y de liquidación judicial.

Insistió en que para el 1º de enero de 2010, fecha en la que se causaba el impuesto al patrimonio del año 2010, ya estaba suscrito el acuerdo de reorganización, ya que el 16 de junio de 2009 se celebró y firmó el acuerdo entre el deudor y un porcentaje mayoritario de los acreedores.

Afirmó que la inclusión del artículo 297-1 del E.T., implica la protección no solo de las empresas en reorganización de que trata la Ley 550 de 1999, sino también a aquellas en reorganización de la Ley 1116 de 2006, que en la práctica buscan el mismo fin de conservar a las empresas como una unidad productiva, tal como lo expresó la Corte Constitucional en sentencia C-831 de 2010, que al pronunciarse sobre la constitucionalidad del artículo 6 de la Ley 1370 de 2009, señaló que la omisión del legislador no podía afectar o dejar por fuera de tal beneficio a las personas naturales que atraviesan la misma situación que las entidades que están en régimen de insolvencia.

Adujo que la interpretación realizada por la DIAN frente a la aplicación de la normativa, desconoce los principios de igualdad, justicia, equidad tributaria y libertad de empresa, en tanto FAJOBE S.A.S. desde el año 2009 había suscrito acuerdo de

reorganización de conformidad con la Ley 1116 de 2006, situación que implica que los beneficios establecidos por el legislador frente al impuesto al patrimonio se debían seguir aplicando atendiendo a su finalidad.

Reafirmó la actora que no es sujeto pasivo del impuesto al patrimonio, debido a que suscribió acuerdo de reorganización el 16 de junio de 2009, según lo establecido por el Decreto 1730 de 2009, por medio del cual se reglamentó la Ley 1116 de 2006, el cual dispone que el acuerdo se tendrá por celebrado cuando el documento escrito que lo contenga sea suscrito por el deudor y un número plural de acreedores que equivalga a la mayoría absoluta de los votos correspondientes a todos los acreedores, como ocurrió en la fecha antes mencionada.

El **Ministerio Público** solicitó que se revocara la sentencia apelada y, en su lugar, se negaran las pretensiones de la demanda¹⁸. Al efecto, adujo que en el caso el contribuyente no cumplió con ninguno de los requisitos del artículo 297-1 del Estatuto Tributario, porque el acuerdo de reorganización solo fue aprobado el 29 de junio de 2010, por lo que para dicha fecha ya se había incurrido en el hecho generador, y hasta el año 2010 el impuesto tenía un marco legal distinto, en el que no estaba la exención a las empresas o entidades con acuerdos de reorganización de la Ley 1116 de 2006. Tampoco se cumplió con el segundo requisito, pues se reclama el impuesto al patrimonio

¹⁸ Fls. 264 a 266 c.p.

de una vigencia fiscal diferente a la regulada por la Ley 1370 de 2009.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la Resolución N° 6283-0007 del 23 de enero de 2013, y su confirmatoria la Resolución N° 1005 del 4 de febrero de 2014, por medio de las cuales la DIAN le negó a la demandante la solicitud de devolución de la primera cuota pagada por concepto de la declaración del impuesto sobre el patrimonio correspondiente al periodo gravable 2010.

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala determinar si la sociedad demandante está amparada por la exención del impuesto al patrimonio prevista por el Estatuto Tributario para las empresas que se encuentren en proceso de reestructuración o reorganización empresarial de que tratan las leyes 550 de 1999 y 1116 de 2006.

En torno a la materia se advierte que el artículo 17 de la Ley 863 del 29 de diciembre de 2003 modificó el artículo 292 del Estatuto Tributario, y creó el impuesto al patrimonio por los años gravables 2004, 2005 y 2006, prorrogado por la Ley 1111 de 2006 para los años 2007, 2008, 2009 y 2010, y por la Ley 1370 de 2009, para el periodo 2011.

La citada norma de la Ley 863 de 2003 introdujo al Estatuto Tributario el artículo 297, conforme con el cual no están sujetas al impuesto al patrimonio las entidades que se encuentren en liquidación, concordato o que hayan suscrito acuerdo de reestructuración de conformidad con lo previsto en la Ley 550 de 1999, norma que a la par del artículo 292 del E.T., fue prorrogada por la Ley 1370 de 2009 para el año 2011, pues en el artículo 6º adicionó a la normativa tributaria el artículo 297-1, para disponer que también estarían exentas del referido impuesto las entidades que hayan suscrito acuerdo de reorganización de la Ley 1116 de 2006¹⁹.

Del grupo de entidades que han sido consideradas como no sujetas al impuesto al patrimonio en virtud de las normas antes mencionadas, se destacan dos tipos de situaciones que dan derecho a la exención, a saber: cuando se trata de procesos de liquidación, y cuando las empresas atraviesan situaciones de crisis y requieren adopción de medidas tendientes a la recuperación y

¹⁹ **ARTÍCULO 297.** ENTIDADES NO SUJETAS AL IMPUESTO AL PATRIMONIO. <Vigente hasta el año gravable 2010.

<Artículo CONDICIONALMENTE exequible> <Aparte tachado derogado por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006. Artículo modificado por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:>

[...]

Tampoco están sujetas al pago del impuesto las entidades que se encuentren en liquidación, concordato o que hayan suscrito acuerdo de reestructuración de conformidad con lo previsto en la Ley 550 de 1999.

ARTÍCULO 297-1. ENTIDADES NO SUJETAS AL IMPUESTO. <Artículo adicionado por el artículo 6 de la Ley 1370 de 2009. El nuevo texto es el siguiente:> [...]

Tampoco están sujetas al pago del impuesto las entidades que se encuentren en liquidación, concordato, liquidación forzosa administrativa, liquidación obligatoria o que hayan suscrito acuerdo de reestructuración de conformidad con lo previsto en la Ley 550 de 1999, o acuerdo de reorganización de la Ley 1116 de 2006. (Subraya la Sala)

conservación, a través de procesos de reestructuración y de reorganización, con la finalidad de hacer viable la continuidad de la empresa y el desarrollo de su objeto social, como es el caso de la demandante.

Conforme con ello, el beneficio tributario que se vino aplicando en las normas que prorrogaron el impuesto al patrimonio hasta el año 2011, tal como lo señaló la Corte Constitucional en sentencia C-895 de 2012, *«estaba orientado a garantizar el pago de los créditos y a recuperar y conservar la empresa como una unidad de explotación económica viable»*, tal como ocurre en los procesos de reestructuración o reorganización de que tratan las leyes 550 de 1999 y 1116 de 2006.

La entidad apelante sostiene que el beneficio tributario establecido por la Ley 1370 de 2009, no es aplicable en este caso, por cuanto dicha norma creó el impuesto al patrimonio y la exoneración del artículo 297-1, a partir del 1º de enero de 2011, motivo por el cual la actora está sujeta al impuesto al patrimonio del año 2010.

Al respecto, la Sala advierte que de acuerdo con lo establecido por el artículo 297 del Estatuto Tributario, vigente desde la Ley 863 de 2003, no están sujetas a pagar el impuesto al patrimonio las entidades que se encuentren en liquidación, concordato o que hayan suscrito acuerdo de reestructuración de conformidad con lo previsto en la Ley [550](#) de 1999, norma que fue prorrogada²⁰ y,

²⁰ «Ley 1116 de 2006

posteriormente entró a regir el régimen de insolvencia empresarial en Colombia con la Ley 1116 de 27 de diciembre de 2006²¹, que en sus artículos 9 y siguientes reguló lo relativo a los procesos de reorganización para las entidades que se encontraran en una situación de cesación de pagos o de incapacidad de pago inminente²². Dicha ley fue reglamentada por el Decreto 1730 de 2009, conforme con el cual el acuerdo de reorganización se entiende celebrado cuando el documento escrito que lo contenga sea suscrito por el deudor y un número plural de acreedores, equivalente a la mayoría absoluta de los votos de los mismos²³.

[...]

ARTÍCULO 117. CONCORDATOS Y LIQUIDACIONES OBLIGATORIAS EN CURSO Y ACUERDOS DE REESTRUCTURACIÓN. Las negociaciones de acuerdos de reestructuración, los concordatos y liquidaciones obligatorias de personas naturales y jurídicas iniciados durante la vigencia del Título II de la Ley 222 de 1995, al igual que los acuerdos de reestructuración ya celebrados y los concordatos y quiebras indicados en el artículo 237 de la Ley 222 de 1995, seguirán rigiéndose por las normas aplicables al momento de entrar a regir esta ley.

No obstante, esta ley tendrá aplicación inmediata sobre las personas naturales comerciantes y las personas jurídicas:

1. Ante el fracaso o incumplimiento de un concordato, dando inicio al proceso de liquidación judicial regulada en esta ley.
2. Para el inicio de las acciones revocatorias y de simulación en los procesos concursales.
3. Respecto de las disposiciones referentes a inmuebles destinados a vivienda, promitentes compradores de vivienda y prorratas previstas en esta ley, incluyendo los procesos liquidatarios en curso, al momento de su vigencia.

²¹ **ARTÍCULO 126. VIGENCIA.** Salvo lo que se indica en los incisos anteriores, la presente ley comenzará a regir seis (6) meses después de su promulgación y deroga el Título II de la Ley 222 de 1995, la cual estará vigente hasta la fecha en que entre a regir la presente ley.

A partir de la promulgación de la presente ley, se prorroga la Ley 550 de 1999 por seis (6) meses y vencido dicho término, se aplicará de forma permanente solo a las entidades de que trata el artículo anterior de esta ley. (Entidades territoriales)

Las normas del régimen establecido en la presente ley prevalecerán sobre cualquier otra de carácter ordinario que le sea contraria.

²² Ir al inicio

ARTÍCULO 90. SUPUESTOS DE ADMISIBILIDAD. El inicio del proceso de reorganización de un deudor supone la existencia de una situación de cesación de pagos o de incapacidad de pago inminente.

[...]

ARTÍCULO 17. EFECTOS DE LA PRESENTACIÓN DE LA SOLICITUD DE ADMISIÓN AL PROCESO DE REORGANIZACIÓN CON RESPECTO AL DEUDOR. [...]

[...]

ARTÍCULO 20. NUEVOS PROCESOS DE EJECUCIÓN Y PROCESOS DE EJECUCIÓN EN CURSO. A partir de la fecha de inicio del proceso de reorganización no podrá admitirse ni continuarse demanda de ejecución o cualquier otro proceso de cobro en contra del deudor.

[..]»

²³ **«Decreto 1370 de 2009**

por medio del cual se reglamentan los artículos 48, numeral 9, 57, 81 y 84 de la Ley 1116 de 2006 y se dictan otras disposiciones.

[...]

Lo anterior aparece que si bien solo con la Ley 1370 de 2009 se incluyó la exoneración del impuesto para las empresas en proceso de reorganización, es claro que desde periodos anteriores al 2011, la intención del legislador era proteger en general a todas las entidades que se encontraran inmersas en problemas financieros que debieron acudir a las diferentes figuras jurídicas encaminadas a garantizar la sostenibilidad de la empresa como unidad de explotación económica viable, y el marco normativo que reguló la materia es la Ley 1116 de 2006.

De modo que para la Sala la exoneración prevista en los artículos 297 y 297-1 del E.T., se entiende aplicable también a las empresas que como FAJOBE S.A.S. se encontraban en proceso de reorganización desde el año 2009²⁴, conforme con lo dispuesto por la Ley 1116 de 2006, por cuanto según el criterio establecido en anterior oportunidad, la Ley 1370 de 2009 constituyó una prórroga del impuesto al patrimonio para el año 2011, y no la creación de uno nuevo como lo asegura la recurrente.

Artículo 22. Celebración del Acuerdo. El Acuerdo se tendrá por celebrado cuando el documento escrito que lo contenga sea firmado o suscrito por el deudor y un número plural de acreedores que equivalga a la mayoría absoluta de los votos correspondientes a todos los acreedores, en los términos del artículo 31 de la Ley 1116 de 2006, para la celebración del Acuerdo de reorganización. En dicho documento o en anexo del mismo deberá dejarse constancia expresa de la fecha en que se obtenga la mayoría exigida, que será la fecha de celebración del Acuerdo.»

²⁴ Como se reseñó en los antecedentes y no lo discutieron las partes, FAJOBE S.A.S. suscribió acuerdo de reorganización el 16 de junio de 2009, respecto del cual la Superintendencia de Sociedades por auto N° 430-014303 de 24 de julio de 2009, decretó la apertura del proceso de validación judicial del acuerdo extrajudicial de reorganización.

En tal sentido, esta Sección, en sentencias del 30 de agosto de 2016, del 26 de julio de 2017 y del 24 de mayo de 2018²⁵, señaló que la Ley 1370 de 2009 no creó un nuevo impuesto al patrimonio, sino que *«extendió, prorrogó, la vigencia del impuesto al patrimonio que venía regulando la Ley 1111 de 2006»*, por lo cual la decisión de la DIAN de desconocer el beneficio referido contraría el principio de buena fe que rige la relación entre el Estado y los contribuyentes.

La Corte Constitucional en sentencia C-895 de 2012, en la que reiteró la sentencia C-831 de 2010, precisó el alcance de la exención consagrada en los artículos 297 y 297-1 del E.T., al señalar que las entidades sometidas a procesos de restructuración de pasivos o a acuerdos de reorganización, también han sido excluidas del impuesto al patrimonio, pues se encuentran en una situación de crisis temporal que requiere la adopción de ciertas medidas y la aplicación de beneficios.

En el referido pronunciamiento, la Corte hace extensivo el beneficio consagrado en los artículos 297 y 297-1 del E.T. a las personas naturales sometidas al régimen de insolvencia, que habían sido omitidas por el legislador al regular solamente lo referente a las personas jurídicas con dificultades financieras, tomando como base la protección de manera general, entre otros,

²⁵ Exp. 18636, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Exp. 22757 y Exp. 23244, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

a los principios de igualdad, justicia, equidad tributaria y libertad de empresa.

Así las cosas, con fundamento en lo previsto en el artículo 297 del Estatuto Tributario *-norma aplicable al caso-*, no son sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, entre otras, las entidades que se encuentren en procesos de reestructuración o reorganización, a que alude la ley 550 de 1999 y las leyes posteriores sobre la materia, como la Ley 1116 de 2006.

De tal manera que en este caso, la Sala no desconoce la finalidad para la cual se estableció la no sujeción al impuesto al patrimonio, desde la expedición de la Ley 863 de 2003 que introdujo el artículo 297 al Estatuto Tributario, por lo que no es de recibo que la Administración Tributaria se ampare en que la Ley 1370 de 2009 contenía un “nuevo tributo” y sólo regiría para los hechos ocurridos a partir del 1º de enero de 2011, pasando por alto que desde antes en la entrada en vigencia de la referida norma, empresas como la demandante se vieron sometidas a períodos críticos que ameritaban el tratamiento especial conferido con anterioridad por la Ley 1116 de 2006.

Por ello, como lo sostuvo la Corte en la mencionada decisión, no es admisible darle a los contribuyentes que se encuentran en una misma situación de hecho y de derecho, un tratamiento diferente, pues al integrar a la norma el principio de igualdad, se tiene que extender el beneficio tributario a las entidades que incluso antes

del periodo en discusión se encontraban en dificultades financieras amparadas con la exención del impuesto al patrimonio consagrada en el artículo 297 del E.T., prorrogado por la Ley 1370 de 2009.

Conforme con lo anterior, en el *sub examine* se encuentra probado lo siguiente:

- El 16 de junio de 2009, la sociedad FAJOBE S.A.S. informó a la Superintendencia de Sociedades sobre el acuerdo de reorganización suscrito con la mayoría calificada de los acreedores internos y externos de la empresa, según lo dispuesto por la Ley 1116 de 2006 y el Decreto 1370 de 2009²⁶.
- La Superintendencia de Sociedades mediante Auto N° 430-014303 del 24 de julio de 2009, decretó la apertura del proceso de validación judicial de un acuerdo extrajudicial de reorganización de la sociedad FAJOBE S.A.S, en virtud de la Ley 1116 de 2009, inscrito en la Cámara de Comercio de Bogotá el 31 de agosto de 2009²⁷.
- El 29 de junio de 2010 mediante Auto N° 430-011239, la Superintendencia autorizó el acuerdo de reorganización celebrado entre la sociedad FAJOBE S.A.S y sus acreedores, inscrito en la Cámara de Comercio de Bogotá el 2 de agosto de 2010²⁸.

²⁶ Fls. 66 a 70 c.a.

²⁷ Fls. 4 a 7 c.a. y 22 a 25 c.p.

²⁸ Ejusdem y Fls. 231 y 232 c.p.

- El 30 de julio de 2010 la sociedad FAJOBE S.A., presentó la declaración del impuesto al patrimonio correspondiente al año 2010, liquidando un impuesto a cargo por \$327.700.000 y una sanción de \$32.770.000 para un saldo a pagar de \$360.470.000 y el mismo día, efectuó el pago de la primera cuota por valor de \$203.474.000; mediante recibo oficial de pago con sticker N° 7707212489953(8020)07178290111088²⁹.
- El 14 de noviembre de 2012, la actora solicitó a la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes la devolución de los \$203.474.000 pagados por concepto de la primera cuota del impuesto al patrimonio del año gravable 2010³⁰.
- Mediante Resolución N° 6283-007 del 23 de enero de 2013, la Jefe de la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, negó por improcedente la solicitud de devolución³¹.
- La sociedad interpuso recurso de reconsideración³², que fue resuelto por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante Resolución N° 1005 del 4 de febrero de 2014 confirmando la resolución recurrida³³.

²⁹ Fls. 2 y 8 c.a.

³⁰ Fl 1 c.a.

³¹ Fls 25 a 27 c.a.

³² Fls 30 a 40 c.a.

³³ Fls 87 a 96 c.a.

Conforme con lo aducido, se observa que la actora no estaba sujeta al impuesto al patrimonio del año 2010, por encontrarse en proceso de reorganización, en virtud del acuerdo suscrito el 16 de junio de 2009, respecto del cual la Superintendencia de Sociedades profirió el Auto N° 430-014303 del 24 de julio de 2009, en el cual decretó su apertura e inscripción ante la Cámara de Comercio de Bogotá.

Al efecto se pone de presente que los artículos 297 y 297-1 del E.T. aluden a la "suscripción" de acuerdo de reestructuración o reorganización, no a la autorización por parte de la Superintendencia de Sociedades, como lo expresa la entidad demandada al alegar de conclusión, a fin de soportar su posición que, se reitera, no corresponde a lo establecido en la referidas normas.

Se concluye la aplicabilidad de la exoneración prevista por los artículos 297 y 297-1 del E.T., de manera que la demandante no es sujeto pasivo del impuesto al patrimonio por el año gravable 2010, pues al haber suscrito el acuerdo reorganización desde el año 2009, se encontraba amparada por el referido beneficio tributario.

En consecuencia, procede la devolución de la suma de \$203.474.000 correspondiente a la **primera cuota** de lo pagado por la demandante respecto de la declaración del impuesto sobre

el patrimonio del año 2010, como está probado en el expediente³⁴.

La parte demandada adujo en la apelación que la exoneración del impuesto al patrimonio no implica que la Administración tenga la obligación de hacer la devolución por pago de lo no debido, no obstante, como la Sala lo ha reiterado³⁵, el pago de lo no debido es el que se efectúa «sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento», de tal manera que la solicitud de devolución solo tiene por objeto probar «*la inexistencia de un título que contenga la obligación*».

Ahora bien, la entidad demanda señaló que no procede el reconocimiento de intereses, por cuando no existe pago de lo no debido.

Tal petición no está llamada a prosperar pues, establecido el pago de lo no debido, para las devoluciones de dichos pagos 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 que la normativa tributaria

³⁴ Recibo oficial de pago con sticker N° (415)7707212489984(8020)0004907714050364, por **\$203.474.000**. Fl. 8 c.a.

³⁵ Sentencias del 11 de noviembre de 2009, Exp. No. 16655, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 13 de junio de 2013, Exp. No. 16567 y 17973, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; y del 30 de septiembre de 2013, Exp. 20173, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

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 Tributario³⁶.

De conformidad con lo anterior, procede la devolución de la suma de \$203.474.000, correspondiente al valor pagado como está probado en el expediente, junto con los intereses corrientes y moratorios previstos en el artículo 863 del Estatuto Tributario. Para la liquidación de los intereses corrientes se tendrá en cuenta desde el 23 de enero de 2013³⁷, fecha de notificación del acto que negó la solicitud devolución hasta la fecha de ejecutoria de esta sentencia.

Los intereses de mora proceden en los términos indicados en el artículo 192 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo³⁸, esto es, a partir de la ejecutoria de este fallo, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación³⁹.

³⁶ **ARTICULO 863. INTERESES A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE.** Cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, sólo se causarán intereses corrientes y moratorios, en los siguientes casos:

Se causan **intereses corrientes**, cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.

Se causan **intereses moratorios**, a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

En todos los casos en que el saldo a favor hubiere sido discutido, se causan intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

³⁷ Fl.28 c.p.

³⁸ **CPACA. Art. 192.** Cumplimiento de las sentencias o conciliaciones por parte de las entidades públicas. [...] Las cantidades líquidas reconocidas en providencias que impongan o liquiden una condena o que aprueben una conciliación devengarán intereses moratorios a partir de la ejecutoria de la respectiva sentencia o auto, según lo previsto en este código. [...]

³⁹ Sentencia de 2 de marzo de 2017, Exp. 22145, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

De acuerdo con lo anterior, la Sala confirmará la decisión del *a quo* que accedió a las pretensiones de la demanda, sin embargo, en desarrollo de lo previsto en el inciso tercero del artículo 187 del CPACA⁴⁰ modificará el numeral segundo del fallo en lo relativo al restablecimiento del derecho, en el sentido de dejar sin efecto la declaración del impuesto al patrimonio presentada por la actora por el año 2010 y ordenar la devolución, en los términos indicados. Lo anterior, teniendo en cuenta que la orden emitida por el Tribunal de continuar con el trámite de la solicitud de devolución presentada por FAJOBE S.A.S. no es procedente en estos casos, en razón que el trámite de devolución culminó con la Resolución N° 1005 de 4 de febrero de 2014, mediante la cual la DIAN resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto que negó la devolución, actos administrativos cuya nulidad se confirma en esta providencia.

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 Proceso⁴¹, no se condenará en costas en esta instancia a la parte demandada, como quiera que no se encuentran probadas en el proceso.

⁴⁰ «**ARTÍCULO 187. CONTENIDO DE LA SENTENCIA.** [...]

Para restablecer el derecho particular, la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo podrá estatuir disposiciones nuevas en reemplazo de las acusadas y modificar o reformar estas.»

⁴¹C.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>>.

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

PRIMERO: MODIFÍCASE el numeral segundo de la sentencia del 15 de octubre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que quedará así:

SEGUNDO: *En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho **DÉJASE** sin efecto la declaración del impuesto al patrimonio del año gravable 2010, presentada por la empresa FAJOBE S.A.S., en el formulario N° 4207601213683 del 30 de julio de 2010 y **ORDÉNASE** a la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-DEVOLVER a la demandante la suma de \$203.474.000, con los intereses corrientes y moratorios previstos en el artículo 863 del E.T., que se liquidarán según lo señalado en la parte motiva de esta providencia.*

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

TERCERO. Sin condena en costas en esta instancia.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

**MILTON CHAVES GARCÍA
BASTO**

Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
RAMÍREZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ