

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., veintitrés (23) de febrero de dos mil diecisiete (2017)

Radicación: 170012333000201300034-01 (20442)
Actor: GYPLAC S.A.
Demandado: UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE
IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-DIAN
Referencia: CONTRATO DE ESTABILIDAD TRIBUTARIA -
IMPUESTO AL PATRIMONIO 2011

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia de 18 de julio de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, que dispuso:

“**PRIMERO. NEGAR** las pretensiones de la demanda dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por GYPLAC S.A. contra LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN.

SEGUNDO. CONDENAR EN COSTAS a cargo de la parte accionante, liquídense por Secretaría una vez ejecutoriada la presente. Fíjense como agencias en derecho la suma de \$5.437.900, que corresponden al 1% del valor discutido.

...”

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

1.1. El 20 de enero de 2009, la sociedad GYPLAC S.A. suscribió el Contrato de Estabilidad Jurídica EJ-01 con el Ministerio de Comercio Industria y Turismo, en el cual se estabilizaron, entre otros, el artículo 292 del Estatuto Tributario, con una duración de 15 años.¹

1.2. El 30 de mayo de 2011, GYPLAC S.A. presentó la declaración del impuesto al patrimonio por el año gravable 2011, en la que liquidó un impuesto al patrimonio por la suma de \$3.480.255.000, sobretasa \$870.064.000, Total saldo a pagar \$4.350.319.000.² Y pagó la primera cuota por la suma de \$543.790.000.³

1.3. El 2 de agosto de 2011, la sociedad presentó memorial solicitando se reconociera la falta de efectos legales de la declaración de impuesto al patrimonio del año 2011 y la devolución y/o compensación de la primera cuota del impuesto al patrimonio y sobretasa más los intereses corrientes y moratorios, dado que la declaración fue presentada sin estar sujeto a estos tributos.⁴

1.4. La Jefe División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales, por medio de la Resolución No. 14 de 4 de octubre de 2011, rechazó la solicitud de devolución y/o compensación, con fundamento en el Concepto 098797 de 28 de diciembre de 2010.⁵

1.5. Contra el anterior acto, la sociedad interpuso recurso de reconsideración.⁶ La Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la

¹ Fls. 18-24 c.a.

² Fl. 7 c.a.

³ Fl. 8 c.a.

⁴ Fls. 1-17 c.a.

⁵ Fls. 53-56 c.a.

⁶ Fls. 57-84 c.a.

Dirección de Gestión Jurídica, por medio de la Resolución No. 1065 de 18 de octubre de 2012, confirmó la resolución recurrida.⁷

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

1. *Que se declare la nulidad de la Resolución 014 del 4 de octubre de 2011, proferida por el Jefe de la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos de Manizales.*
2. *Que se declare la nulidad de la Resolución 1065 del 18 de octubre de 2012, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, que confirmó la Resolución 014 en todas sus partes.*

Como consecuencia de la nulidad de los actos citados, a título de restablecimiento del derecho, solicito:

3. *Reconocer que la declaración electrónica del impuesto al patrimonio y sobretasa del año gravable 2011 presentada por GYPLAC S.A. NIT 900.149.460-0 el 30 de mayo de 2011 con formulario No. 4208600815633, no produce efecto legal alguno.*
4. *Ordenar a la DIAN la devolución a GYPLAC S.A. de lo pagado indebidamente por mi representada el 30 de mayo de 2011 con recibo de pago No. 4907741205078 ante Bancolombia con adhesivo No. 07070280113074, por un valor total de QUINIENTOS CUARENTA Y TRES MILLONES SETECIENTOS NOVENTA MIL PESOS MONEDA CORRIENTE (\$543.790.000), más los intereses corrientes causados desde el 12 de Octubre de 2011 (fecha de notificación de la Resolución 014 de 2011), hasta la fecha de ejecutoria de la sentencia definitiva que ordene la devolución de lo pagado en forma indebida y los intereses moratorios causados desde el día siguiente a la providencia que confirme el pago de lo no debido hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.*

3. Normas violadas y concepto de la violación

GYPLAC S.A. citó como normas violadas los artículos 29, 83, 95 y 363 de la Constitución Política; 594-2, 635, 683, 850, 855, 863 y 864 del Estatuto Tributario; 831 del Código de Comercio; 1 y 3 de la Ley 963 de 2005; 1, 2, 3, 4, y 5 de la Ley 1370 de 2009; 35, 59 y 84 del Código Contencioso Administrativo; 42, 49 y 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; 9 del Decreto 4825 de 2010; 19 y 20 del Decreto 4048 de 2008; 12 y 21 del Decreto 1000 de 1997 y Documentos CONPES 3366 de 2005 y 3406 de 2005.

⁷ Fls. 119-126 c.a.

El concepto de la violación se resume de la siguiente forma:

3.1. Violación de los artículos 83 de la C.P., 594-2 del E.T., 1 y 3 de la Ley 963 de 2005, 1 a 5 de la Ley 1370 de 2009, 9 del Decreto 4825 de 2010 y Documentos Conpes 3366 y 3406 de 2005

En virtud del Contrato de Estabilidad Jurídica EJ-01 de 2009, la sociedad no estaba obligada a declarar ni pagar el impuesto al patrimonio regulado en la Ley 1370 de 2009, ni se configuran los elementos para la sobretasa de este tributo.

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

Una vez analizados y comparados los artículos 292 a 296 y los artículos 292-1 a 296-1 del E.T, advierte que se trata del mismo tributo y, lo que hizo la Ley 1370 fue prorrogar su vigencia.

La técnica legislativa consistente en adicionar un guion y un número a cada uno de los artículos existentes que regulan el impuesto al patrimonio, tenía como propósito no afectar la vigencia del impuesto prorrogado por la Ley 1111 de 2006 el cual seguía vigente por todo el 2010. Por ello, para la fecha de expedición de la Ley 1370 de 2009, estaba vigente por un año más.

La DIAN sostiene que por el hecho de que la Ley 1370 de 2009 incorporó nuevos artículos al Estatuto Tributario, creó un nuevo tributo, interpretación que desnaturaliza la potestad del legislador de modificar los tributos ya existentes.

3.2. La sociedad no está sometida a la prórroga del impuesto al patrimonio regulado en la Ley 1370 de 2009, en virtud del Contrato de Estabilidad Jurídica EJ-01 de 2009, y en esa medida tampoco hay base gravable para la sobretasa establecida en el Decreto 4825 de 2010.

El 20 de enero de 2009, la sociedad suscribió el Contrato de Estabilidad Jurídica EJ-01 de 2009, mediante el cual se incluyeron normas para la inversión, entre otras los artículos 292, 293, 294, 295 y 296 del E.T., y la Nación adquirió la obligación de garantizarle la estabilidad jurídica de las citadas normas.

De acuerdo con lo dispuesto en el literal b) del artículo 4 de la Ley 963 de 2005, las solicitudes presentadas al comité de estabilidad jurídica deben ser analizadas a la luz del Plan Nacional de Desarrollo y los documentos Conpes.

En relación con la sobretasa al impuesto al patrimonio consagrada en el artículo 9 del Decreto 4825 de 2010, tampoco le resulta exigible, en cuanto depende de que este sometido al impuesto al patrimonio.

3.3. La declaración del impuesto al patrimonio presentada por GYPLAC por el año 2011 no surte efecto legal, en virtud del artículo 594-2 del E.T.

Como quedó visto, el impuesto al patrimonio de que trata la Ley 1370 de 2009 no resulta exigible a la sociedad. Bajo estas consideraciones, la declaración del impuesto al patrimonio presentada por el año gravable 2011 no surte efectos legales, por ser presentada por un no obligado a este impuesto y, como consecuencia de ello, el pago realizado constituye un pago de lo no debido.

La jurisprudencia ha ratificado que las declaraciones presentadas por los no obligados no deben ser tenidas en cuenta por la Administración, ya que las mismas no producen efectos legales, de acuerdo con el artículo 594-2 del E.T.

3.4. Violación de los artículos 29 de la C.P., 1 de la Ley 963 de 2005 y 19 y 20 del Decreto 4048 de 2008. El Concepto DIAN No. 098797 de 2010 no puede ser tenido en cuenta como fundamento jurídico de los actos demandados

En los actos demandados se invocan y transcriben apartes del Concepto No. 098797 de 28 de diciembre de 2010, como fundamento para negar el reconocimiento de la falta de efectos jurídicos de la declaración del impuesto al patrimonio presentada por la sociedad por el año gravable 2011.

La DIAN mediante el Oficio No. 027067 de 20 de abril de 2010 (expedido antes del Concepto No. 098797 de 28 de diciembre de 2010), concluyó que la DIAN no tiene competencia para pronunciarse sobre los efectos de los contratos de estabilidad jurídica, toda vez que no es parte de esos contratos, y las normas objeto de análisis no son de carácter tributario.

Una vez analizados los artículos 19 y 20 del Decreto 4048 de 2008, la competencia de la DIAN se limita a la interpretación de normas tributarias del orden nacional, aduaneras y de control cambiario, razón por la cual, emitir un concepto que interpreta normas diferentes a éstas, escapa de su competencia.

Así las cosas, la interpretación plasmada en el Concepto No. 098797 de 28 de diciembre de 2010 desborda las competencias asignadas a la DIAN, en cuanto interpreta el régimen de estabilidad jurídica. Y según la jurisprudencia los conceptos proferidos por la DIAN, que se extralimitan en su competencia, no pueden ser de obligatorio cumplimiento.

3.5. Violación de los artículos 29, 83, 95 y 363 de la C.P., 683, 850, 855 del E.T., 831 del C.Co. y 21 del Decreto 1000 de 1997. Procedencia de la devolución de la suma pagada indebidamente por GYPLAC S.A. por la 1ª cuota del impuesto al patrimonio y sobretasa.

Conforme con el artículo 850 del E.T., la DIAN debe devolver oportunamente los pagos en exceso o de lo no debido efectuados por obligaciones tributarias cualquiera sea el concepto, para lo cual, el artículo 855 ibídem establece un término de cincuenta (50) días hábiles siguientes a la fecha de la solicitud de devolución.

En el presente caso, la DIAN infringió las citadas disposiciones, lo que implica un enriquecimiento sin causa del Estado, violación a los principios de equidad y justicia tributaria, de buena fe y confianza legítima, porque se negó a devolver a la sociedad la suma pagada indebidamente.

3.6. Violación de los artículos 635, 863 y 864 del E.T. y 12 del Decreto 1000 de 1997

Los artículos 863 y 864 del E.T. disponen la causación de intereses moratorios en las devoluciones, y el artículo 12 del Decreto 1000 de 1997 se refiere a la tasa y liquidación de intereses, por lo tanto, los intereses se causan así:

Intereses moratorios: La solicitud de devolución se radicó el 2 de agosto de 2011 y, el término de 50 días hábiles para efectuar la devolución venció el 12 de octubre de ese año, lo que significa que a partir del 13 de octubre de esa anualidad la DIAN entró en mora, y se causan intereses moratorios sobre la suma solicitada en devolución desde el día siguiente a la ejecutoria de la providencia que confirme el pago indebido hasta la fecha de giro del cheque, emisión del título o consignación a la sociedad conforme lo dispone el artículo 863 del E.T.

Intereses corrientes: Se causan desde el 12 de octubre de 2011, fecha de notificación de la Resolución No. 014 de 4 de octubre de 2011 que negó la devolución, hasta la fecha de notificación de la providencia que confirme el pago de lo no debido, a la tasa equivalente al interés bancario corriente certificado por la Superintendencia Financiera, prevista en el artículo 864 ib.

La jurisprudencia del Consejo de Estado ha señalado que la causación de intereses prevista en el artículo 863 ídem, también aplica para los procesos de devolución del pago de lo no debido como el que se discute.

3.7. Violación de los artículos 29 de la C.P., 35, 59 y 84 del CCA., 42, 49 y 137 del CPCA

Los actos demandados se encuentran viciados de nulidad, al negar la solicitud de tener sin efectos legales la declaración del impuesto al patrimonio del año 2011 y la consecuente devolución del pago de lo no debido, desconociendo el contrato de estabilidad jurídica, con fundamento en el Concepto No. 098797 de 28 de diciembre de 2010. Además, la Administración no se pronunció en relación con los argumentos esgrimidos por la sociedad, como tampoco se hizo un análisis respecto de las pruebas aportadas, lo que constituye falsa motivación.

4. Oposición

4.1. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda.

El impuesto establecido por la Ley 1370 de 2009, es un nuevo impuesto, con todos los elementos del tributo fijado en normas independientes a los de la Ley 1111 de 2006. Por eso la Ley 1370 no tiene como fin prorrogar el impuesto señalado en la Ley 1111, como lo afirma la sociedad.

Teniendo en cuenta las características de los contratos de estabilidad jurídica, los inversionistas que han suscrito contratos de estabilidad con la Nación, y estabilizaron el impuesto al patrimonio creado por la Ley 1111 de 2006, están sometidos al impuesto al patrimonio creado por la Ley 1370 de 2009.

Y no existe incumplimiento del contrato, porque uno de los requisitos para suscribir el contrato de estabilidad jurídica, es la transcripción de las normas a estabilizar, para el caso el artículo 292 ídem, el cual no ha sido modificado, tiene una vigencia y por consiguiente goza de protección hasta el 2010, por el contrario, el impuesto consagrado en la Ley 1370 de 2009, no se pactó en el contrato de estabilidad.

El Concepto 098797 de 28 de diciembre de 2010 de la DIAN se citó en los actos demandados para fundamentar que se está en presencia de un nuevo impuesto al patrimonio, que no fue objeto de estabilidad jurídica. Por lo tanto, la demandante es sujeto pasivo del impuesto al patrimonio creado por la Ley 1370 de 2009.

No se desconoció el principio de buena fe y confianza legítima, pues en el contrato de estabilidad jurídica se señalaron las normas objeto de estabilidad, entre las cuales no está la Ley 1370 de 2009.

Tampoco se violó el debido proceso, por cuanto los funcionarios de la DIAN están obligados a acatar los conceptos, mientras no hayan sido declarados nulos ni revocados o cambiado el criterio.

De igual manera en los actos no se incurrió en falsa motivación, porque los conceptos de la DIAN son obligatorios para sus funcionarios, además, dicho concepto se ajusta a la controversia planteada por la sociedad.

Por consiguiente, la sociedad si estaba obligada a pagar el impuesto al patrimonio establecido en la Ley 1370 de 2009, pues el contrato de estabilidad jurídica celebrado no la exonera de pagar dicho tributo, en esa medida la declaración presentada tiene plenos efectos, desvirtuando la violación al artículo 594-2 del E.T.

De otra parte, al estar demostrado que la sociedad no se encontraba excluida de pagar el impuesto al patrimonio, es forzoso concluir que igualmente no está excluida de liquidar y pagar la sobretasa estipulada en el Decreto 4825 de 2010.

Con relación a los intereses corrientes y moratorios reclamados por la sociedad, precisa que estamos en presencia de una solicitud de pago de lo no debido en donde el legislador no ha establecido la causación de intereses corrientes y moratorios, pues el artículo 863 del E.T. al que se refiere en la petición, trata de los pagos en exceso y saldos a favor de las declaraciones tributarias.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Caldas, mediante sentencia de 18 de julio de 2013, negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la accionante, por las siguientes razones:

En el caso en estudio no se presentó una modificación a las disposiciones que fueron objeto del contrato de estabilidad, porque lo que hizo el legislador fue crear el impuesto por el año 2011 por medio de la Ley 1370 de 2009. Al ser un nuevo impuesto, la estabilización jurídica consensuada no lo incluye.

El Decreto 4825 de 2010 estableció que la sobretasa al impuesto al patrimonio no puede ser objeto de contratos de estabilidad jurídica y, en consecuencia, todos los contribuyentes, independientemente que hayan celebrado este tipo de negocios jurídicos con el Estado, deben pagarla.

De acuerdo con el artículo 30 del Decreto 4048 de 2008, los conceptos emitidos por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina sobre la interpretación y aplicación de las leyes tributarias o aduaneras o cambiarias, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la DIAN y a eso apunta el Concepto 98797 de 2010, cuando se pronunció sobre ese nuevo tributo.

Respecto a la violación de los principios de confianza legítima y buena fe, señala que el Estado en ningún momento cambió abruptamente las condiciones que venían rigiendo el contrato de estabilidad jurídica; la garantía para el inversionista se encuentra en lo estipulado en el contrato, hecho que siempre se respetó.

Concluye que la sociedad es sujeto pasivo del impuesto al patrimonio por el año gravable 2011 y la sobretasa y, en consecuencia, la declaración privada presentada no se puede declarar sin efectos legales, y por lo mismo no hay lugar a ordenar su devolución por pago de lo no debido.

RECURSO DE APELACIÓN

GYPLAC S.A. apeló la sentencia de primera instancia. Solicita se revoque y en su lugar se acceda en su totalidad a las pretensiones.

Como fundamentos del recurso expone:

1. La sentencia apelada señala que el contrato de estabilidad jurídica solo ampara las disposiciones normativas que consagre.

En el Contrato de Estabilidad Jurídica No. EJ-01 de 2009 se identificaron las normas a estabilizar, como son las que regulaban el impuesto al patrimonio con vigencia limitada al año 2010, por tanto, el régimen de estabilidad jurídica que la ampara es durante la vigencia del contrato (2009-2024), y el Gobierno no puede exigirle el pago de suma alguna a título de impuesto al patrimonio.

Atendiendo al principio de confianza y seguridad jurídica, se le deben respetar las condiciones contractuales pactadas, y si bien no se incluyeron los artículos que prorrogaron el impuesto al patrimonio, ello no obedeció a olvido, sino estos fueron adicionados por una norma posterior a la suscripción del contrato.

2. El fallo apelado señala que el impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1370 de 2009 no puede ser entendido como una modificación o prórroga del impuesto al patrimonio creado mediante la Ley 1111 de 2006.

La sociedad discrepa de la anterior tesis, puesto que la Ley 1370 de 2009 no creó un nuevo impuesto al patrimonio sino que lo prorrogó para el 2011, lo que se demuestra con: i) La identidad de los elementos estructurales del impuesto creado en la Ley 863 de 2003; ii) La administración y control de la DIAN, respecto de este impuesto es la misma del artículo 17 de la Ley 863

de 2003; iii) La técnica de adicionar guiones a los artículos se justificó en la ponencia para primer debate del proyecto de ley, porque el impuesto previsto hasta el 2010, seguía vigente por ese año y el efecto de la Ley 1370 de 2009 operaba a partir de 2011; iv) En los debates del proyecto de ley se dejó claro que estaban aprobando la continuación del impuesto al patrimonio para el 2011 y v) La Ley 1111 de 2006 también se redactó en el sentido de crear el impuesto al patrimonio, pero la DIAN siempre ha tenido claro que se trata de prórroga del creado en la Ley 863 de 2003.

Por lo tanto, no hay base gravable para la sobretasa establecida en el Decreto 4825 de 2010, puesto que este es un gravamen accesorio cuya exigibilidad depende de estar sometido al impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1370 de 2009.

3. La sentencia señala que al ser GYPLAC sujeto pasivo del impuesto al patrimonio por el 2011 y de la sobretasa, el pago realizado no puede considerarse pago de lo no debido y, en consecuencia, no hay lugar a la devolución.

Pero lo pagado por la sociedad por dicho concepto se torna indebido, ya que no existe una causa legal que lo justifique.

De otra parte, la ley no ha atribuido competencia a la DIAN para emitir doctrina sobre las normas de vigencia limitada en relación con los contratos de estabilidad jurídica, competencia que corresponde al Conpes en virtud de la Ley 963 de 2005, tal como la DIAN lo reconoció en el Concepto 012846 de febrero de 2012.

Por lo expuesto, la declaración del impuesto al patrimonio y sobretasa del año gravable 2010 presentada por la sociedad no produce efecto legal alguno y, en consecuencia, el pago constituye un pago de lo no debido, que debe ser devuelto junto con los intereses corrientes y moratorios liquidados conforme con los artículos 863, 864 y 635 del E.T.

4. El fallo apelado condena en costas y agencias en derecho a la sociedad. Las costas no están causadas ni probadas, pues no obra en el expediente constancia de su causación, ni fueron solicitadas por la DIAN en la contestación de la demanda, por lo tanto, no procede su imposición, como tampoco proceden las agencias en derecho, por cuanto la Administración actuó por medio de un abogado que hace parte de la planta de la entidad.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

GYPLAC S.A. allegó escrito de conclusión, reiterando los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La demandada presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, y de acuerdo con el marco de competencia del *ad quem*, le corresponde a la Sección determinar fundamentalmente i) Si con la expedición de la Ley 1370 de 2009, se creó o no un nuevo impuesto al patrimonio o se modificó el existente, con las consecuencias que se derivan de una u otra tesis.

2. Contrato de Estabilidad Jurídica

2.1. El Gobierno con el propósito de promover las nuevas inversiones y ampliar las existentes adoptó mediante la Ley 963 de 2005 el contrato de estabilidad jurídica. Por medio de estos contratos el Estado Colombiano garantiza a los inversionistas, que en caso de modificaciones desfavorables

de las normas que fueron determinantes para su inversión, estas se seguirían aplicando si fueron objeto del referido contrato⁸.

2.2. La discusión fue definida por la Sección en sentencia del 2 de agosto de 2016, Expediente 18636, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, donde se trató la validez del Concepto 098797 de 28 de diciembre de 2010. Se dijo:

“ ...

Al hilo de la argumentación que ha venido exponiendo la Sala, es indudable que la expedición de la Ley 1370 de 2009, implicó una modificación normativa adversa, en los términos del artículo 1° de la Ley 963, en cuanto los inversionistas que suscribieron el contrato de estabilidad jurídica estarían obligados a pagar el impuesto al patrimonio de la Ley 1370. Y esa modificación normativa adversa, a juicio de la Sala, terminó por reiterarse cuando la DIAN, en el acto demandado, concluyó que como era «nuevo» el impuesto al patrimonio de la Ley 1370 no podía amparar la situación de los contribuyentes que se acogieron al régimen de estabilidad jurídica de la Ley 963.

La Sala tiene una percepción distinta a la que se expuso en el acto demandado: si el inversionista estabilizó el impuesto al patrimonio de la Ley 111 (que, como se vio, regía solo para los años 2007-2010), durante la vigencia del contrato de estabilidad jurídica, el legislador no podía expedir una ley que prorrogara la vigencia de ese impuesto, menos si lo hacía con el ardid de que se trataba de un «nuevo impuesto». Eso, a juicio de la Sala, implica una modificación normativa adversa, una modificación del marco normativo, que, de contera, afecta el principio de buena fe.

El artículo 83 de la CP establece que las actuaciones de los particulares deben ceñirse por los postulados de la buena fe. La buena fe es un principio general del derecho que obliga a que los sujetos de una relación jurídica actúen de manera honesta, leal, clara, transparente y siempre guiados por las reglas de la mutua confianza, esto es, sin el ánimo de defraudar o sacar provecho injustificado de la contraparte. La buena fe es, por ende, un mandato de doble vía, que exige no solo cumplir con las obligaciones a cargo, sino a cumplirlas de manera leal y honesta, mas no con el ánimo de defraudar o desconocer el derecho de la contraparte con la que se entabló una relación jurídica.

Y, en esas condiciones, el Estado es el primer llamado a adecuar su conducta con el principio de la buena fe, en especial, en el marco de los contratos que celebra con los particulares, pues en ese escenario ejerce una posición preponderante y de supremacía jurídica frente al particular. De ahí que la buena fe se convierta en un límite para el ejercicio de las potestades estatales.

En el sub lite, la interpretación plasmada en el acto demandado generó una modificación normativa adversa, que, sin duda, es contraria al principio de buena fe que guía la relación jurídica entre el Estado y el inversionista, pues desconoce que realmente la Ley 1370 no hizo nada distinto a prorrogar la vigencia del impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1111 (para que pudiera cobrarse en el

⁸ Artículo 1 de la Ley 963 de 2005. CONTRATOS DE ESTABILIDAD JURÍDICA. Se establecen los contratos de estabilidad jurídica con la finalidad de promover inversiones nuevas y de ampliar las existentes en el territorio nacional.

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

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

año 2011). Por cuenta de esa modificación normativa intempestiva en el marco normativo, los inversionistas quedaron obligados a pagar el impuesto al patrimonio del año 2011.

Dicho de otro modo: si en el contrato de estabilidad jurídica se identifica el impuesto al patrimonio de la Ley 1111 (como norma determinante para una inversión) debe entenderse estabilizado el pago de ese impuesto durante la vigencia del contrato. Esto es, durante la vigencia del contrato, no podía prorrogarse la vigencia de esa ley para extender el impuesto al patrimonio por fuera del periodo 2007-2010.

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

Se repite: no es suficiente que el concepto demandado interprete que la Ley 1370 creó un nuevo impuesto al patrimonio para el año 2011. Lo realmente determinante es que la Ley 1370 prorrogó la vigencia del impuesto al patrimonio de la Ley 1111 y eso constituye una modificación normativa adversa que resulta contraria al principio de buena fe, que rige la relación entre el Estado y el inversionista, máxime cuando el inversionista asumió una carga económica adicional a las que habrían asumido en condiciones ordinarias, conforme con el artículo 5º de la Ley 963º.

2.2.2.1 Conclusiones

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

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

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

iii) El régimen de estabilidad jurídica creado por la Ley 963 es un mecanismo para fomentar nuevas inversiones y ampliar las inversiones existentes en un escenario jurídico estable. Los inversionistas que suscriben el contrato de estabilidad jurídica no adquieren meras expectativas, sino el derecho particular y concreto a que la inversión, durante la vigencia del contrato, se rijan 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

⁹ **Artículo 5º.** *Prima en los contratos de estabilidad jurídica. [Modificado por el art. 48, Ley 1450 de 2011.](#) El inversionista que suscriba un contrato de estabilidad jurídica pagará a favor de la Nación -Ministerio de Hacienda y Crédito Público- una prima igual al uno por ciento (1%) del valor de la inversión que se realice en cada año.*

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

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) 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).

...

2.3. De acuerdo con el anterior pronunciamiento, la Ley 1370 de 2009 no creó un nuevo impuesto al patrimonio, sino que prorrogó la vigencia del impuesto al patrimonio que venía regulando la Ley 1111 de 2006. En consecuencia, el impuesto al patrimonio de la Ley 1370 está amparado por el régimen de estabilidad jurídica de la Ley 963, siempre y cuando en el contrato de estabilidad jurídica se hubiera identificado expresamente el impuesto al patrimonio por la Ley 1111 de 2006.

2.4. En el caso en estudio, la Sala observa que en el Contrato de Estabilidad Jurídica EJ-01 en la Cláusula Cuarta se identificaron las normas respecto de las cuales se les garantizaba estabilidad, entre otras, los “*Artículos 292, 293, 294, 295 y 296 de E.T.*”, relacionados con el Impuesto al Patrimonio

Las normas antes relacionadas definían los elementos estructurales del impuesto al patrimonio establecidos por la Ley 1111 de 2006, para las vigencias 2007, 2008, 2009 y 2010, por lo tanto la sociedad solo estaba obligada a causar y pagar el impuesto al patrimonio por esos años, durante la vigencia del contrato de estabilidad jurídica.

Y la modificación adversa legislativa tributaria surgida con la Ley 1370 de 2009 (causado el 1 de enero del año 2011), no le es aplicable a la sociedad, porque en virtud del Contrato de Estabilidad Jurídica EJ-01 suscrito el 20 de enero de 2009, el Estado le garantizó a la demandante que las disposiciones relacionadas que regulaban el impuesto al patrimonio se le aplicaban hasta el año 2010, solamente, puesto que así lo consagraban y, en eso consistía la finalidad de la estabilidad jurídica prevista en el artículo 1 de la Ley 963 de 2005, y las modificaciones efectuadas con posterioridad no le son aplicables¹⁰.

2.5. En cuanto a la Sobretasa al Impuesto al Patrimonio, esta fue creada en el artículo 9 del Decreto 4825 de 2010¹¹, y está 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.

Teniendo en cuenta la conexidad del impuesto al patrimonio de que trata la Ley 1370 de 2009, y la Sobretasa de dicho tributo consagrada en el Decreto 4825 de 2010, es perentorio concluir que al no estar obligada la sociedad a pagar el impuesto al patrimonio establecido en la Ley 1370 de 2009, igualmente no está obligada al pago de la sobretasa.

2.6. En consecuencia, GYPLAC S.A. no estaba obligada a presentar y pagar la declaración del impuesto al patrimonio por el año 2011, y como ya ha precisado la Sala¹², las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producen efecto legal alguno, de acuerdo al artículo 594-2 del Estatuto Tributario.

2.7. De acuerdo con las consideraciones expuestas, la Sala revocara la sentencia y ordenara la devolución de las sumas pagadas por la sociedad por concepto de la primera cuota del impuesto al patrimonio incluida la sobretasa por el año gravable 2011, por la suma de **\$543.790.000**.

¹⁰ Ver contrato a Fls. 18-24 c.a.

¹¹ Artículo 9º. Sobretasa al impuesto al patrimonio. 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

¹² Sentencias de 8 de octubre de 2015, Exp. 19518 y de 3 de agosto de 2016, Exp. 20149, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

2.8. En relación con los intereses que proceden sobre los impuestos devueltos, la Sala ha señalado¹³ que son los intereses corrientes y de mora establecidos en el artículo 863 del Estatuto Tributario, aplicable a los pagos en exceso o de lo no debido por remisión de los artículos 850 y 855 *ibidem*¹⁴.

En casos similares al estudiado –devolución de pago de lo no debido- ha reconocido **intereses corrientes** desde la fecha de la notificación del acto administrativo que negó la devolución hasta la notificación del acto que confirma total o parcialmente el derecho a la devolución, y en caso de ser sometido a control de legalidad ante la jurisdicción, hasta la notificación de la providencia que reconozca el derecho de devolución¹⁵.

Entonces, el derecho a recibir intereses corrientes por una suma pagada en exceso o no debida a la administración tributaria se oficializa cuando dicha circunstancia –la del pago en exceso o de lo no debido-, es reconocida mediante un acto administrativo o providencia judicial ejecutoriados, producto de una discusión previa.

Los **intereses de mora** se causan desde el vencimiento del término para devolver la suma pagada en exceso o no debida, hasta la fecha del pago, porque por su naturaleza sancionatoria, se generan desde que la administración se encuentra en mora en la devolución del dinero, esto es, desde que la obligación se hace exigible, lo que ocurre, cuando el caso está en sede jurisdiccional, desde la ejecutoria de la sentencia que declara el pago en exceso o de lo no debido.

¹³ Sentencias del 13 de junio de 2013, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 17973 y, del 26 de noviembre de 2015, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No. 20021; del 26 de noviembre de 2015, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 20122; 14 de abril de 2016, expediente 21301.

¹⁴ "ARTICULO 855. TÉRMINO PARA EFECTUAR LA DEVOLUCIÓN. La Administración de Impuestos deberá devolver, previa las compensaciones a que haya lugar, los saldos a favor originados en los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma.

El término previsto en el presente artículo aplica igualmente para la devolución de impuestos pagados y no causados o pagados en exceso.

"ARTICULO 850. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. Modificado por el artículo 49 de la Ley 223 de 1995. Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que estos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor.

¹⁵ Consejo de Estado, sentencia del 13 de junio de 2013, radicado 17973, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en la sentencia del 12 de diciembre de 2014, radicado No. 20000, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y en la sentencia del 12 de diciembre de 2014, radicado No. 19292, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

2.9. Con base en las anteriores precisiones, en el caso concreto la Sala ordenará a la parte demandada devolver a la sociedad GYPLA C S.A. la suma de **\$543.790.000**, con los intereses corrientes a la tasa señalada en el artículo 864 del Estatuto Tributario, desde la fecha de notificación del acto que rechazó la devolución hasta la ejecutoria de esta providencia, e 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 ib.

3. Condena en costas y agencias en derecho

3.1. El Tribunal, en la sentencia apelada, señaló: **SEGUNDO: CONDENAR EN COSTAS** a cargo de la parte accionante, liquídense por Secretaría una vez ejecutoriada la presente. Fíjense como agencias en derecho la suma de \$5.437.900, que corresponden al 1% del valor discutido.

3.2. En el recurso de apelación, la demandante solicitó que se le exonere de las costas a las que se le condenó en la sentencia del Tribunal, petición a la cual debe accederse, en vista de la prosperidad del recurso de apelación.

3.3. Respecto de la condena en costas en esta instancia, debe tenerse en cuenta el artículo 365 numeral 8, del Código General del proceso, según el cual solo habrá lugar a condenar en costas cuando, en el expediente, aparezcan causadas y, siempre y cuando, estén probadas¹⁶.

3.4. Sobre el particular la Corte Constitucional en sentencia C-157 del 21 de marzo de 2013¹⁷, señaló lo siguiente:

“La condena en costas no resulta de un obrar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es resultado de su derrota en el proceso o recurso que haya propuesto, según el artículo 365. Al momento de liquidarlas, conforme al artículo 366, se precisa que tanto las costas como las agencias en derecho corresponden a los costos en los que la parte beneficiaria de la condena incurrió en el proceso, siempre que exista prueba de su existencia, de su utilidad y de

¹⁶ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 5 de marzo de 2015, exp. 20585, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁷ M.P. Mauricio González Cuervo

que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley. De esta manera, las costas no se originan ni tienen el propósito de ser una indemnización de perjuicios causados por el mal proceder de una parte, ni pueden asumirse como una sanción en su contra”.

3.5. En el caso concreto en el expediente no existe ningún medio de prueba para que en esta instancia se profiera condena a alguna de las partes, razón suficiente para negarla.

En atención a las consideraciones expuestas, se revocará la sentencia y en su lugar, se anularán los actos demandados, se ordenará a la **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS NACIONALES** la devolución de la suma de **\$543.790.000**, junto con los intereses corrientes y moratorios dispuestos en el artículo 863 del Estatuto Tributario, que deben liquidarse en la forma señalada en esta providencia.

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,

F A L L A

Primero: REVÓCASE la sentencia del 18 de julio de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas.

Segundo: DECLÁRASE la nulidad de las Resoluciones Nos. 014 de 4 de octubre de 2011 y 1065 de 18 de octubre de 2012, proferidas por la Jefe División de Gestión de Fiscalización y la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, mediante las cuales rechazo en forma definitiva la solicitud de devolución y/o compensación del pago de lo no debido por concepto de impuesto al patrimonio del año fiscal 2011.

Tercero: A título de restablecimiento del derecho, se ordena a la **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS NACIONALES DIAN** devolver a la sociedad **GYPLAC S.A.** la suma de **\$543.790.000**, junto con los intereses

corrientes y moratorios dispuestos en el artículo 863 del Estatuto Tributario, que deben liquidarse en la forma señalada en esta providencia.

Cuarto: Sin costas

Quinto: Se **RECONOCE** personería para actuar a la abogada Maritza Alexandra Díaz Granados, como apoderada judicial de la U.E.A. DIAN, de conformidad con el poder que obra a folio 714 del expediente.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ