



**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., dos (02) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)**

**Referencia** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación** 25000-23-37-000-2019-00038-01 (27212)  
**Demandante** BAVARIA S.A.  
**Demandado** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN  
**Tema** Impuesto al patrimonio. Sobretasa. Contratos de estabilidad jurídica. Pago de lo no debido. Cosa juzgada. Reiteración jurisprudencial

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 26 de mayo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A que dispuso<sup>1</sup>:

*“Primero: **NEGAR** las pretensiones de la demanda; por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.*

*Segundo: No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.*

*Tercero: **RECONOCER** personería jurídica como apodera (sic) de la Entidad Demandada a **CLAUDIA CRISTIANA GIRALDO GALLO** en los términos y para los efectos del poder conferidos, visible en el expediente digital, conforme lo previsto en los artículos 74 y siguientes del Código General del Proceso.*

*(...).”*

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 8 de febrero de 2008, la sociedad Bavaria S.A. suscribió el contrato de estabilidad jurídica EJ-02 con la Nación, dentro del cual se pactó la estabilización de las normas del impuesto al patrimonio creado por la Ley 1111 de 2006.

El 12 de mayo de 2011, el contribuyente presentó la declaración del impuesto al patrimonio por 2011, en la cual liquidó el impuesto y la sobretasa. Con solicitud precedente, el 15 de septiembre de 2011, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Corrección Nro. 312412011000171 mediante la cual se disminuyó el impuesto a \$0 y se mantuvo la sobretasa.

La demandante pagó la sobretasa con recibos oficiales de pago presentados el 13 de mayo y 13 de septiembre de 2011; 14 de mayo y 13 de septiembre de 2012; 15 de mayo y 12 de septiembre de 2013; y 14 de mayo y 11 de septiembre de 2014.

Previa emisión del requerimiento especial y su respuesta, la Administración Tributaria emitió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412014000050 de 14 de abril de 2014, en la cual determinó el impuesto al patrimonio a cargo de la sociedad e impuso sanción por inexactitud. Dicho acto se demandó *per saltum* y en el trámite de segunda instancia la DIAN presentó oferta de revocatoria directa, la cual fue aprobada mediante Auto de 29 de agosto de 2018, exp. 22287, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>1</sup> Samai Tribunal. Índice 22.



El 21 de julio de 2017, Bavaria S.A. solicitó en devolución el pago de la cuarta cuota de la sobretasa del impuesto al patrimonio, al considerarlo indebido. La DIAN denegó la petición con la Resolución Nro. 6283-0061 del 26 de septiembre de 2017, la cual fue recurrida y confirmada por la Resolución Nro. 008752 del 12 de septiembre de 2018.

## ANTECEDENTES PROCESALES

### Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, el demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>2</sup>:

- “3.1. Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:
- (i) Resolución No. 6283-0061 del 26 de septiembre de 2017 por medio de la cual la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes negó la solicitud de devolución de pago de lo no debido generado en la sobretasa del impuesto al patrimonio correspondiente a la cuarta cuota (\$2.944.168.000).
  - (ii) Resolución No. 008752 del 12 de septiembre de 2018, notificada el 21 de septiembre de 2018, por medio de la cual se decide el recurso de reconsideración interpuesto por BAVARIA y se confirma la Resolución No. 6283-0061 del 26 de septiembre de 2017.
- 3.2. Que a título de restablecimiento del derecho, se declare que lo pagado por parte de BAVARIA por concepto de la cuarta cuota de la sobretasa del impuesto al patrimonio año gravable 2011, **constituye un pago de lo no debido**, y, en consecuencia, se ordene a la Administración la devolución de la suma de \$2.944.168.000 más los intereses corrientes y moratorios a que haya lugar de conformidad con lo establecido en el artículo 863 del Estatuto Tributario.”

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 29, 58, 83, 95-9 y 363 de la Constitución, 594-2, 683, 720 y 850 del Estatuto Tributario, 1 de la Ley 963 de 2005 y el Documento CONPES 3406 de 2005. Los cargos de nulidad se resumen así:

De manera preliminar señaló la negativa de la devolución de la sobretasa del impuesto al patrimonio bajo el argumento de que el proceso Nro. 25000-23-37-000-2014-00725-01, interpuesto por la sociedad contra la DIAN, estaba en trámite en segunda instancia, ante lo cual destacó que en dicho asunto la Administración presentó oferta de revocatoria de los actos y que el Consejo de Estado dio por terminado el proceso en Auto el 29 de agosto de 2018.

### 1. Alcance de los contratos de estabilidad jurídica

Se refirió a los contratos de estabilidad jurídica, creados mediante la Ley 963 de 2005, como acuerdos que impedían la modificación de las normas determinantes para la toma de decisiones de inversión, durante la vigencia del contrato. Precisó que las disposiciones normativas e interpretaciones administrativas estabilizadas eran señaladas expresa y taxativamente y el contratista pagaba una prima a la Nación correspondiente al 1% del valor de la inversión.

Comentó que presentó solicitud para la suscripción de un contrato de estabilidad jurídica ante el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo por un término de 20 años e identificó como normas objeto de estabilización las relativas al impuesto al patrimonio regulado en la Ley 1111 de 2006, entre otras. Acotó que dicha petición fue aprobada y se firmó el contrato 02 de 2008, con lo cual el impuesto solo podía imponerse durante la vigencia temporal de la Ley 1111 de 2006 y no era posible exigir la sobretasa del tributo pues las normas que la regulaban no podían aplicarse a la demandante.

<sup>2</sup> Samai. Índice 2. PDF “ED\_C01\_02 DEMANDA(.pdf) NroActua 2”



## **2. La DIAN acepta los argumentos expuestos en sede administrativa**

Resaltó que la DIAN reconoció la validez de los argumentos presentados por Bavaria en sede administrativa, para lo cual citó la Resolución 008752 de 2018. Sin embargo, reprochó que se negara la devolución bajo el argumento de que en el proceso contra la liquidación oficial de revisión no se había proferido auto de terminación. Al respecto, precisó que el 29 de agosto de 2018 el Consejo de Estado expidió el auto en mención que aceptó la oferta de revocatoria directa propuesta por la DIAN respecto de los actos de determinación.

Solicitó declarar que lo pagado por concepto de sobretasa del impuesto al patrimonio, cuarta cuota, configura un pago indebido y ordenar la devolución de dicha suma más los intereses corrientes y moratorios correspondientes.

Citó la sentencia del 23 de febrero de 2017, exp. 20442<sup>3</sup> del Consejo de Estado para reseñar que, dada la conexidad entre el impuesto al patrimonio y su sobretasa, la no sujeción respecto del primero deriva en la ausencia de obligación de pago frente a la segunda.

## **3. Inexistencia de la obligación de pago de la sobretasa**

Explicó que no debía pagar la sobretasa debido a que el impuesto al patrimonio adoptado por la Ley 1370 de 2009 es una prórroga del creado por la Ley 1111 de 2006 y, por ende, sujeto a estabilización, tal como sostuvieron el Tribunal Administrativo de Cundinamarca y el Consejo de Estado, en la sentencia que anuló el Concepto 098797 de 2010 proferido por la DIAN.

Recalcó que la sobretasa no es un impuesto independiente pues se trata de un porcentaje adicional del impuesto al patrimonio y, por tanto, al haberse estabilizado el impuesto, el valor cancelado por concepto de su sobretasa también constituye un pago indebido pues lo accesorio sigue la suerte de lo principal<sup>4</sup>.

Agregó que la sobretasa se determina con base en el impuesto, de tal forma que al no ser este último aplicable a Bavaria (según lo reconoció la DIAN) tampoco lo es la primera.

## **4. Ocurrencia del pago de lo no debido**

Adujo que se configuró un pago de lo no debido dada la estabilidad jurídica del impuesto al patrimonio de la Ley 1111 de 2006, la inaplicación de la Ley 1370 de 2009, y la conexidad del tributo y su sobretasa, de ahí que los pagos por esos conceptos son indebidos<sup>5</sup>. Destacó que para el reconocimiento del pago de lo no debido únicamente debe probar que canceló un valor sin fundamento jurídico, aspecto que se evidencia con las tres circunstancias anteriores.

## **5. Principios de temporalidad (finalidad de la estabilidad jurídica), justicia, equidad, buena fe (expropiación de facto)**

Anotó que el propósito al estabilizar las normas del impuesto al patrimonio de la Ley 1111 de 2006 fue que este no se prorrogara por sus efectos nocivos en la inversión. Advirtió que, si realizara una nueva simulación financiera y fiscal del proyecto y se considerara la sobretasa, este no generaría la rentabilidad necesaria para hacer viable la inversión.

Agregó que la DIAN, a pesar del contrato de estabilidad y los pronunciamientos jurisprudenciales, niega la devolución de lo pagado y exige una carga impositiva

<sup>3</sup> Posición que fue reiteró por el Consejo de Estado en la sentencia del 26 de julio de 2017, exp. 22757.

<sup>4</sup> Invocó la sentencia del 13 de septiembre, sin identificar más datos y del 26 de julio de 2017, exp. 22757 del Consejo de Estado con relación a la sobretasa.

<sup>5</sup> Citó la sentencia del 23 de septiembre de 2010, exp. 17669, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia del Consejo de Estado.



mayor a la que corresponde, con lo cual se viola la Ley 963 de 2005, cuya finalidad era promover la inversión, y los principios de buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica.

Aclaró que para que los contratos de estabilidad jurídica tengan aplicación efectiva, "el cambio en el texto de la norma" que activa la protección para el inversionista no consiste únicamente en una modificación expresa del tenor literal de los artículos de la ley que fueron objeto de estabilidad, sino que debe entenderse referido a cualquier modificación en sentido material.

Precisó que el impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1111 de 2006 era temporal y, de acuerdo con el artículo 1 de la Ley 963 de 2005, el Estado garantiza a los inversionistas que suscriban contratos de estabilidad jurídica que, si se modifican de forma adversa las normas estabilizadas, se continúen aplicando las anteriores.

Invocó el documento CONPES 3406 de 2005 para establecer que cuando una norma de vigencia temporal que establezca un gravamen haya sido objeto de estabilidad, este solo podrá imponerse durante la vigencia de la norma estabilizada que lo contempla, de manera que, de prorrogarse dicho tributo en el tiempo, este no podrá ser aplicado al inversionista durante el término de vigencia del contrato de estabilidad.

Sostuvo que Bavaria estabilizó los artículos 292 y siguientes del Estatuto Tributario que tenían vigencia limitada, por lo que el impuesto al patrimonio solo podía imponerse en el lapso de la norma estabilizada, por lo que al negar la devolución la DIAN vulneró el espíritu de justicia y los principios de equidad, eficiencia y progresividad que rigen el sistema tributario. Así, lo que hizo la Administración no es otra cosa que imponer un tributo a quien no está obligado y, en consecuencia, expropiar de facto al contribuyente: actuación que necesariamente implica la violación de los artículos 58, 83 y 95 de la Constitución<sup>6</sup>.

## **6. Violación de los artículos 594- 2 y 850 del Estatuto Tributario**

Reseñó que, a partir del artículo 594-2 del Estatuto Tributario, la declaración del impuesto al patrimonio de Bavaria carece de efecto legal al haberse presentado por un no obligado, lo cual genera un pago de lo no debido. Afirmó que, con base en los artículos 850 *ibidem* y 1.6.1.21.27 del Decreto 1625 de 2016, así como la Orden Administrativa 004 de 2002, la Administración podría incurrir en enriquecimiento sin causa si persiste en negar la devolución de la sobretasa, pues se cumplen las condiciones para su configuración<sup>7</sup>.

### **Oposición de la demanda**

La DIAN controversió las pretensiones de la actora argumentando lo siguiente<sup>8</sup>:

#### **1. El contrato de estabilidad jurídica está sujeto al impuesto de timbre - La actora omite acreditar su pago**

Citó la cláusula vigésima del contrato, de conformidad con la cual se causaba el impuesto de timbre nacional, cuyo cumplimiento es necesario para verificar las obligaciones de la demandante y lo dispuesto en el artículo 517 del Estatuto Tributario. Empero, la actora incumplió con su carga probatoria de demostrar el pago de dicho impuesto.

<sup>6</sup> Trajo en cita las sentencias C-296 de 1999 y C-320 de 1997 de la Corte Constitucional

<sup>7</sup> Sobre el pago de lo no debido invocó las sentencias del 30 de septiembre de 2010, C.P. William Giraldo Giraldo y del 23 de septiembre de 2010, exp. 17669 del Consejo de Estado.

<sup>8</sup> Samai. Índice 2. PDF "ED\_C02\_09 CONTESTACION DE LA DEMANDA(.pdf) NroActua 2"



## **2. Del contrato de estabilidad jurídica**

Explicó el alcance de los contratos de estabilidad jurídica, las obligaciones del Estado y del inversionista y las características de estos acuerdos<sup>9</sup> para enfatizar que los suscriptores de los contratos de estabilidad no pueden escapar a la aplicación de las nuevas leyes, pues ello vulneraría el deber de cumplir la Constitución y la Ley. Concluyó que solo las normas objeto de estabilidad podían ser garantizadas, circunstancia que no puede predicarse sobre nuevas leyes.

## **3. La sobretasa del impuesto al patrimonio se creó bajo estado de excepción y no es susceptible de estabilidad jurídica**

Sostuvo que la sobretasa del impuesto del patrimonio del año gravable 2011 es un tributo creado bajo un estado de excepción y no se encontraba estabilizada de conformidad con lo indicado en el artículo 11 de la Ley 963 de 2005, norma que pretende salvaguardar los intereses generales. Se refirió a la ponencia de primer debate de la mencionada ley para comentar que en ella se indicó que la estabilidad jurídica contractual no podía cobijar tributos decretados en estados de excepción.

Relató que el Decreto 4580 de 2010 decretó el estado de emergencia en Colombia y con el Decreto 4825 de 2010 se creó el impuesto al patrimonio por 2011 y su sobretasa, cuyo hecho generador es la posesión de riqueza al 1 de enero de 2011 igual o superior a \$3.000.000.000. Aclaró que uno fue el impuesto al patrimonio incorporado por la Ley 1739 de 2009 y otro el del Decreto Legislativo, y que este último y su sobretasa no podía ser objeto de estabilización.

Así, la sobretasa no puede ser objeto de devolución ya que fue creada bajo un estado de excepción y su pago era obligatorio por parte de la sociedad actora, como efectivamente ocurrió.

## **4. La actora no acreditó el cumplimiento del contrato de estabilidad jurídica**

Reiteró que la demandante no pagó el impuesto de timbre y, en consecuencia, omitió el deber de acreditar el cumplimiento de las obligaciones para que se mantengan las cláusulas del contrato, puesto que no aportó prueba sumaria, como un paz y salvo de la Nación.

## **5. Los actos se profirieron con apego a derecho**

Planteó que las normas objeto de estabilización son aquellas que se indican de manera expresa en el contrato, cuyas modificaciones no pueden aplicarse al inversionista. Empero, ello no implica una prohibición para exigir el pago de nuevos tributos que no estuvieron cubiertos por la estabilización, so pena de incurrir en prevaricato.

Adujo que las normas estabilizadas del impuesto al patrimonio eran aquellas cuyo hecho generador acaecía el 1 de enero de 2007 y que ni la Ley 1370 de 2009 ni el Decreto 4825 de 2010 hacían parte de las normas estabilizadas, pues a la fecha de suscripción del contrato no existían, así como tampoco la sobretasa. Precisó que el legislador no previó que las sociedades suscriptoras de contratos de estabilidad jurídica estarían excluidas del impuesto al patrimonio, circunstancia que tampoco se contempló en la sobretasa, lo cual se evidencia en el trámite de la ley en el Congreso.

A partir de la sentencia C-594 de 2010 de la Corte Constitucional concluyó que el impuesto al patrimonio y su sobretasa cumplen con el principio de legalidad tributaria.

<sup>9</sup> Citó la sentencia C-320 de 2006. M.P. Humberto Antonio Sierra Porto, de la Corte Constitucional.



Reiteró que con la suscripción del contrato de estabilidad jurídica los nuevos tributos sí son aplicables y exigibles al inversionista y que el concepto “*modificar*” no es indeterminado, pues el verbo no es ambiguo y significa cualquier cambio en el texto de la norma.

Advirtió que el documento CONPES 3366 de 2005 anota con claridad que las normas de vigencia limitada que hayan sido incorporadas en un contrato de estabilidad jurídica (como la Ley 1111 de 2006 creadora del impuesto al patrimonio), gozan de la protección que ofrece dicho contrato solo por el término de su vigencia y no más allá. Como el impuesto exigido en este caso tiene como hecho generador la posesión de riqueza a 1° de enero de 2011, no puede beneficiarse el demandante de un contrato de estabilidad jurídica para obviar el pago de impuestos establecidos en normas distintas a las estabilizadas y que contienen un tributo diferente, interpretación que aplica a la sobretasa.

Hizo hincapié en que el contrato no estabilizó el impuesto al patrimonio en general, sino el creado para el año 2007, por lo que la DIAN dio aplicación estricta a la ley, respetando el espíritu de justicia y los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

## **6. La devolución es improcedente**

Reiteró que como los tributos que se decreten bajo estados de excepción no pueden ser objeto de estabilización, las sumas pagadas por este concepto no constituyen pago indebido. Cuestionó el argumento de la actora sobre la ausencia de efectos legales de la declaración pues a través del formulario del impuesto al patrimonio debía declararse y pagarse la sobretasa.

## **7. La declaración es válida**

Afirmó que la sociedad estaba obligada a declarar y pagar la sobretasa del impuesto al patrimonio, por lo que la declaración presentada es válida y sus efectos no pueden ser desconocidos por la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Destacó que la obligación formal de declarar la sobretasa debía cumplirse en el formulario de la declaración del impuesto al patrimonio.

## **8. La actora reconoció su obligación de pagar la sobretasa**

Comentó que la declaración es válida por cuanto la demandante presentó proyecto de corrección conforme con el artículo 589 del Estatuto Tributario en el que modificó a cero el impuesto al patrimonio, pero procedió a dejar el valor total de la sobretasa, tal como se acepta en los hechos de la demanda. Sostuvo que restarle valor legal a la declaración sorprendería a la Administración y vulneraría sus derechos.

## **9. No existe falsa motivación**

Estableció que la sociedad no podía ventilar aspectos sustanciales del proceso de determinación en el de devolución y que, en todo caso, el acto impugnado está debidamente sustentado.

## **10. Violación de los principios de buena fe y confianza legítima**

Enfaticó en que el hecho de haber solicitado la corrección para mantener la sobretasa y demandar el acto acusado es un desgaste para la administración de justicia y va en contra de los propios actos de la demandante, de manera que no es lícito hacer valer un derecho en contradicción con una conducta anterior.<sup>10</sup>

<sup>10</sup> Sobre el tema citó la sentencia del 18 de febrero de 2010, exp. 15596, C.P. Mauricio Fajardo Gómez del Consejo de Estado.



## Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, negó las pretensiones de la demanda<sup>11</sup>, con fundamento en los siguientes planteamientos:

Reseñó las actuaciones del proceso y resaltó que los actos de determinación del impuesto al patrimonio fueron demandados en nulidad y restablecimiento del derecho y el Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró su nulidad. No obstante, en sede de apelación, el Consejo de Estado, en Auto de 29 de agosto de 2018, aprobó la oferta de revocatoria directa presentada por la DIAN.

Sobre la devolución de la sobretasa por el pago de lo no debido<sup>12</sup>, explicó que este se configura cuando no se realiza el hecho generador del tributo o se está exento de este y, en todo caso, se paga. Precisó que la actora presentó la declaración del impuesto al patrimonio por 2011 y, posteriormente, solicitó aprobación de proyecto de corrección en el que determinó la sobretasa, pero no el tributo, el cual fue aceptado por la DIAN con la Liquidación Oficial de Corrección Nro. 312412011000171 de 15 de septiembre de 2011. Anotó que dicha liquidación fue objeto de modificación a través del proceso de determinación.

Estimó que la decisión de la Administración de negar la devolución estuvo ajustada a derecho por cuanto, para el momento de los hechos, no existía certeza sobre la causa legal del pago realizado, por cuanto en sede judicial se discutía la legalidad del acto de determinación, la cual se resolvió hasta el 29 de agosto de 2018. Al efecto, transcribió el artículo 854 del Estatuto Tributario.

Argumentó que, como consecuencia de la declaratoria de firmeza de la liquidación oficial de corrección, el denuncia se tornó inmodificable y configuró título ejecutivo en los términos del artículo 828 del Estatuto Tributario, sin que su contenido fuera discutido en sede judicial ni en sede administrativa. Agregó que existe cosa juzgada sobre la obligatoriedad de cancelar la sobretasa del impuesto al patrimonio, por cuanto la decisión del Consejo de Estado se encuentra ejecutoriada.

No condenó en costas al no encontrarlas probadas en el expediente<sup>13</sup>.

## Recurso de apelación

La demandante recurrió la sentencia de primera instancia<sup>14</sup>, con base en lo siguiente:

Reprochó que la sentencia de primera instancia no analizó los actos administrativos enjuiciados que versaban sobre la solicitud de devolución del pago de lo no debido y se fundamentó en el auto expedido dentro de un proceso diferente.

Reiteró que suscribió contrato de estabilidad jurídica por 20 años y que el impuesto al patrimonio se estabilizó, por lo que no era sujeto pasivo del tributo ni de su sobretasa creada por el Decreto 4825 de 2010. Afirmó que la suma cancelada por concepto de la sobretasa es un pago de lo no debido, por lo que ha debido ser devuelto junto con los intereses a que hubiera lugar, so pena de configurarse un enriquecimiento sin causa en cabeza de la Administración.

Resaltó que la DIAN reconoció la validez de sus argumentos en la Resolución 008752 de 2018, la cual transcribió. Comentó que, desde el 29 de agosto de 2018, el Consejo de Estado profirió el auto de terminación del proceso en el cual aprobó la oferta de revocatoria directa presentada por la DIAN.

<sup>11</sup> Samai Tribunal. Índice 22.

<sup>12</sup> Citó las sentencias del 19 de mayo de 2011, exp. 17266, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y del 4 de noviembre de 2021, exp. 25607, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez del Consejo de Estado, Sección Cuarta.

<sup>13</sup> Esta decisión tuvo un salvamento de voto que puede ser consultada en el índice 23 del Samai del Tribunal

<sup>14</sup> Samai Tribunal. Índice 29.



Sobre la aplicación del contrato de estabilidad al impuesto al patrimonio creado en la Ley 1370 de 2009 y su sobretasa citó jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>15</sup>, a partir de la cual concluyó que: *i)* el impuesto al patrimonio de la Ley 1370 de 2009 es una prórroga del creado en la Ley 1111 de 2006, por lo cual los suscriptores de contratos de estabilidad jurídica no están sujetos a dicho tributo ni sus prórrogas, *ii)* dada la conexidad entre el impuesto y su sobretasa, la falta de sujeción al primero implica no estar obligado al pago de la segunda, *iii)* la sobretasa es accesoria del impuesto al patrimonio y sigue la suerte del concepto principal, *iv)* el impuesto al patrimonio del Decreto 4825 de 2010 no encaja en la prohibición de conceder estabilidad jurídica a los tributos de estados de excepción, y *v)* ante la ausencia de causa legal que soporte el pago de la sobretasa, la DIAN debe devolverlo.

Adujo que, para que se reconozca jurídicamente un pago de lo no debido, lo único que debe probarse es que se canceló una suma de dinero sin fundamento legal, aspecto que se evidencia en este caso. Cuestionó que el Tribunal se apartara del precedente judicial, sin explicar sus razones, desconociendo el artículo 230 de la Constitución y la jurisprudencia constitucional<sup>16</sup>.

Advirtió que para cuando el Tribunal emitió el fallo existían todos los elementos de juicio para resolver, pues la legalidad de la sobretasa para los suscriptores de contratos de estabilidad jurídica ya era tema resuelto por el Consejo de Estado. Señaló que el auto de 29 de agosto de 2018 que aprobó la oferta de revocatoria directa confirmó que Bavaria no era sujeto pasivo del impuesto al patrimonio y, por ende, debió concluirse que tampoco lo era de la sobretasa.

Manifestó que se adhiere al salvamento de voto de la sentencia de primera instancia, en donde se expone que el defecto fáctico contenido en la sentencia apelada se origina en que el Tribunal no centró el análisis del caso particular en la sobretasa al impuesto al patrimonio, sino que resolvió de espaldas al proceso, a los hechos y a las pruebas, y solamente falló en consideración al auto expedido por el Consejo de Estado dentro del otro proceso relacionado con el impuesto al patrimonio.

### **Oposición a la apelación**

La demandada se opuso al recurso de apelación<sup>17</sup>. Reiteró que no se pueden estabilizar tributos decretados bajo estados de excepción y que los inversionistas no pueden escapar de la aplicación de nuevas leyes. Comentó que la liquidación oficial de corrección en la que se registró la sobretasa no está en discusión porque se encuentra ejecutoriada y que el auto que aprobó la revocatoria directa declaró la firmeza de esta, de tal manera que hay causa legal en el pago. Recalcó que la demandante incumplió el contrato de estabilidad jurídica por cuanto no acreditó el pago del impuesto de timbre.

### **Concepto del Ministerio Público**

El Ministerio Público guardó silencio.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

De conformidad con los cargos de apelación de la demandante contra la sentencia de primera instancia que negó la nulidad de las Resoluciones Nros. 6283-0061 del

<sup>15</sup> En particular las sentencias del 5 de octubre de 2016, exp. 21012, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 23 de febrero de 2017, exp. 20442, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, del 2 de marzo de 2017, exp. 22145, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 26 de julio de 2017, exp. 22757, proferidas por el Consejo de Estado

<sup>16</sup> Al respecto, citó la sentencia C-816 de 2011

<sup>17</sup> Samai, índice 2, PDF: "RECIBEMEMORIALESPORCORREOELECTRONICO\_DIAN\_DIAN27212(.pdf) NroActua12"





26 de septiembre de 2017 y 008752 del 12 de septiembre de 2018, le corresponde a la Sala determinar si: *i)* el Auto del 29 de agosto de 2018, exp. 22287, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, mediante el cual se aprobó la oferta de revocatoria directa en el proceso de determinación, puede servir de sustento para el cobro de la sobretasa, *ii)* Bavaria S.A. es contribuyente de la sobretasa del impuesto al patrimonio, en consideración a su presunto carácter accesorio y a la suscripción del contrato de estabilidad jurídica con la Nación, y *iii)* procede la solicitud de devolución por el pago de lo no debido de la cuarta cuota de la sobretasa del impuesto al patrimonio.

Para resolver lo anterior, la Sala observa que, en este caso, están probados los siguientes hechos:

- Bavaria S.A. y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo suscribieron el Contrato de Estabilidad Jurídica Nro. EJ-2 del 8 de febrero de 2008. En las cláusulas cuarta y décima segunda pactaron que la Nación estabilizaría, por un término de 20 años, la aplicación de los artículos 25 al 29 de la Ley 1111 de 2006 que regulaban el impuesto al patrimonio hasta el año 2010<sup>18</sup>.
- La inversionista presentó la declaración del impuesto al patrimonio y su sobretasa por el año gravable 2011 el 12 de mayo de 2011. En ella determinó un saldo a pagar por concepto de impuesto y sobretasa<sup>19</sup>.
- Previa solicitud, la DIAN emitió la Liquidación Oficial de Corrección Nro. 312412011000171 del 15 de septiembre de 2011, por medio de la cual se redujo el impuesto al patrimonio a \$0 y se mantuvo la sobretasa por valor de \$23.553.342.000<sup>20</sup>.
- Con base en esta declaración, la contribuyente efectuó los siguientes pagos<sup>21</sup>:

Recibo oficial de pago	Fecha	Valor
4907739345204	13/05/2011	\$2.944.168.000
4907749850742	13/09/2011	\$2.944.168.000
4907769098393	14/05/2012	\$2.944.168.000
4907784418311	13/09/2012	\$2.944.168.000
4907821036113	15/05/2013	\$2.944.168.000
4907851465181	12/09/2013	\$2.944.168.000
4907901994995	14/05/2014	\$2.944.168.000
4907929837699	11/09/2014	\$2.944.168.000
<b>TOTAL</b>		<b>\$23.553.344.000</b>

- Por medio de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412014000050 de 14 de abril de 2014, la demandada modificó la Liquidación Oficial de Corrección del 15 de septiembre de 2011 y determinó el impuesto al patrimonio a cargo de Bavaria S.A.<sup>22</sup>.
- El anterior acto fue demandado en nulidad y restablecimiento del derecho. En el trámite de la segunda instancia, la DIAN presentó oferta de revocatoria directa, la cual fue aprobada por la Sección en el Auto del 29 de agosto de 2018, exp. 22287, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez<sup>23</sup>.
- La sociedad solicitó la devolución por pago de lo no debido respecto de la cuarta cuota de la sobretasa del impuesto al patrimonio el 21 de julio de 2017.

<sup>18</sup> Samai, índice 2, ZIP "ED\_C02\_CD 3 FOLIO 251 NroActua 2" PDF "04. Anteced carpeta 1. pdf" Págs. 93 a 101.

<sup>19</sup> Ibidem. Pág. 10.

<sup>20</sup> Ibidem. Pág. 11.

<sup>21</sup> Samai, índice 2, ZIP "ED\_C02\_CD 3 FOLIO 251 NroActua 2" PDF "04. Anteced carpeta 2." Págs. 104 a 111.

<sup>22</sup> Samai, índice 2, PDF: "ED\_C01\_03 ANEXOS DE DEMANDA NroActua 2" Págs. 136 a 153.

<sup>23</sup> Ibidem. Págs. 182 a 188.



La DIAN negó la petición mediante la Resolución Nro. 6283-0061 del 23 de septiembre de 2017<sup>24</sup>.

- Bavaria S.A. interpuso recurso de reconsideración contra la anterior decisión, el 24 de noviembre de 2017. La DIAN confirmó su decisión con la Resolución Nro. 008752 del 12 de septiembre de 2018<sup>25</sup>.

### 1. Efectos del auto proferido por la Sala que aceptó la oferta de revocatoria directa en el proceso de determinación

La sentencia de primera instancia señaló que se configuró la cosa juzgada sobre la obligatoriedad de cancelar la sobretasa del impuesto al patrimonio, a partir de la providencia proferida por el Consejo de Estado que se encontraba ejecutoriada. Así mismo, resaltó que la solicitud de devolución era improcedente por cuanto el auto que aprobó la oferta de revocatoria directa declaró la firmeza de la liquidación oficial de corrección que registró la sobretasa. El apelante sostiene que dicha providencia no puede servir de fundamento para el cobro de la sobretasa, al decidir otra controversia distinta.

Para resolver, se reitera que la liquidación oficial de revisión de 2014 modificó la liquidación oficial de corrección del 15 de septiembre de 2011, en el sentido de liquidar el impuesto al patrimonio a cargo de la sociedad demandante, al considerarlo un nuevo tributo que no estaba cobijado por el contrato de estabilidad jurídica. La actora demandó los actos de determinación y el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en primera instancia, declaró su nulidad al estimar que el impuesto creado por la Ley 1370 de 2009 era una prórroga del establecido por la Ley 1111 de 2006 y, en consecuencia, estaba estabilizado<sup>26</sup>.

La DIAN interpuso recurso de apelación contra el anterior pronunciamiento. No obstante, la entidad presentó oferta de revocatoria directa, la cual fue aprobada por la Sala en el Auto del 29 de agosto de 2018, exp. 22287, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez que resolvió:

- “1. **Aprobar** la oferta de revocatoria directa presentada por la DIAN, en relación con la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412014000050, del 14 de abril de 2014, mediante la cual modificó la Liquidación Oficial de Corrección nro. 312412011000171, del 15 de septiembre de 2011, relativa al impuesto al patrimonio del año 2011 de la sociedad Bavaria S.A.
2. **Ordenar** a la DIAN que profiera el acto administrativo de revocatoria directa de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412014000050, del 14 de abril de 2014, en el que declare en firme la Liquidación Oficial de Corrección nro. 312412011000171, del 15 de septiembre de 2011, que sustituyó la declaración privada del impuesto al patrimonio del año 2011 presentada por la sociedad Bavaria S. A.
3. Este auto presta merito ejecutivo en los términos del artículo 95 del CPACA.
4. Sin condena en costas en esta instancia.
5. Declarar terminado el presente proceso.
6. En firme esta providencia, devolver el expediente al tribunal de origen”.

Como se evidencia, el debate suscitado en torno a los actos de determinación difiere del que se resuelve en esta instancia en la medida en que, en el primero, se discutía la sujeción pasiva de la sociedad al impuesto al patrimonio mientras que, en esta sede, se decide sobre la obligación de la demandante de liquidar y pagar la sobretasa del tributo y la configuración de un pago de lo no debido susceptible de devolución. Así, las resultas del proceso de determinación y la aprobación de la revocatoria directa no podían incidir en la decisión de la presente *litis*, como

<sup>24</sup> Ibidem. Págs. 26 a 32.

<sup>25</sup> Ibidem. Págs. 34 a 43.

<sup>26</sup> Ibidem. Págs. 155 a 172.



atinadamente lo expone el apelante, dado que no se configuraban los elementos de la cosa juzgada.

Al respecto, se debe observar el artículo 303 del Código General del Proceso que, como lo explicó esta Sala en sentencia del 24 de febrero de 2022<sup>27</sup>, en concordancia con la Sentencia C-774 de 2001, prevé que *“la cosa juzgada surge con el cumplimiento de ciertos requisitos, como son (i) la identidad del objeto, i.e. que la demanda verse sobre la misma pretensión material o inmaterial respecto de la cual pudo reconocerse un derecho, o haberse declarado, o modificado un aspecto de la relación jurídica debatida; (ii) la identidad sobre los elementos consecuenciales de un derecho que no fue declarado expresamente; (iii) la identidad de causa petendi, como sucede cuando la demanda y la decisión que hizo tránsito a cosa juzgada recaen sobre los mismos fundamentos de hecho y de derecho; y, finalmente, (iv) la identidad de partes e intervinientes los cuales están atados a las decisiones que se tornaron en cosa juzgada”* (subraya la Sala).

A partir de lo anterior, en el presente evento se incumple el tercer requisito de configuración de la excepción de cosa juzgada, pues no existe coincidencia de *causa petendi* debido a la ausencia de identidad entre los fundamentos de hecho y de derecho entre el asunto de la referencia y el proceso de determinación que culminó con el auto citado. De allí que le asiste razón al apelante en cuanto al hecho de que la providencia que aceptó la oferta de revocatoria no tenía incidencia en el estudio de fondo de la presente controversia.

Por último, no sobra advertir que la firmeza de la declaración es un fenómeno independiente del pago de lo no debido. Mientras que el primero constituye un atributo jurídico material en virtud del cual el contenido de la declaración tributaria se torna inmodificable e inalterable, el segundo surge cuando se realiza un pago que adolece de causa legal. En consecuencia, el pago de lo no debido puede existir aun en los eventos en que la declaración haya quedado en firme, tanto así que ambos fenómenos se rigen por oportunidad y término distinto pues la liquidación de una obligación en la declaración no implica *per se* que tras su pago subyazca una justa causa.

## **2. Sujeción pasiva a la sobretasa del impuesto al patrimonio para contribuyentes que han suscrito contratos de estabilidad jurídica – Reiteración jurisprudencial. Procedencia de la devolución por el pago de lo no debido.**

La apelante argumenta que no era sujeto pasivo de la sobretasa del impuesto al patrimonio toda vez que esta es accesoria al tributo, el cual fue estabilizado a través del Contrato del 8 de febrero de 2008.

Esta Sección resolvió varios casos similares al de la referencia<sup>28</sup>, en los que analizó si los contribuyentes que suscribieron contratos de estabilidad jurídica en vigencia de la Ley 1111 de 2006 son sujetos pasivos del impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1370 de 2009 y la sobretasa prevista en el Decreto 4825 de 2010. Debido a lo anterior, estas providencias constituyen precedente vinculante para decidir este caso, por lo que la Sala reiterará sus consideraciones a continuación.

La Ley 963 de 2005 establece que, mediante los contratos de estabilidad jurídica, la Nación garantiza a los inversionistas la aplicación las normas identificadas

<sup>27</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, exp. 25204, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>28</sup> Al respecto, ver: i) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta, Sentencia del 10 de junio de 2021, exp. 23973, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, ii) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 2 de marzo de 2017, exp. 22145, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; iii) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 26 de julio de 2017, exp. 22757, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; iv) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 24 de mayo de 2018, exp. 23244, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; v) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 27 de junio de 2018, exp. 23638, CP: Milton Chaves García; y vi) Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 18 de julio de 2018, exp. 21988, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.



expresamente durante la vigencia del negocio jurídico, aún si son modificadas de forma adversa al inversionista.

La DIAN profirió el Concepto Nro. 098797 del 28 de diciembre de 2010, que consideró que la Ley 1370 de 2009 creó un nuevo tributo y, por lo tanto, es aplicable a los contribuyentes que suscribieron contratos de estabilidad jurídica.

No obstante, dicho concepto fue anulado mediante la sentencia del 30 de agosto de 2016 porque “La Ley 1370 no creó un nuevo impuesto al patrimonio, sino que extendió, prorrogó, la vigencia del impuesto al patrimonio que venía regulando la Ley 1111”.<sup>29</sup> En consecuencia, los contribuyentes que celebraron un contrato de estabilidad jurídica de esta norma, no se les puede aplicar la prórroga del impuesto porque es una modificación adversa.

En cuanto a la sobretasa prevista por el artículo 9 del Decreto 4825 de 2010, se aclaró que se trata de un tributo complementario a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho que son contribuyentes del tributo regulado por la Ley 1370 de 2009. Así, tiene un carácter accesorio, por lo que no es aplicable a quienes no son sujetos pasivos del tributo principal.

Teniendo presentes estas consideraciones, se observa que, con base en los hechos probados y las sentencias reiteradas, es posible concluir que el impuesto al patrimonio creado por la Ley 1370 de 2009 y la sobretasa prevista en el Decreto 4825 de 2010 están cubiertos por los contratos que estabilizaron el régimen del tributo creado originalmente por la Ley 1111 de 2006, como lo es el suscrito por Bavaria S.A. el 2 de febrero de 2008. La sobretasa, al ser accesorio al impuesto, corre la suerte de este y no podía exigirse a la sociedad, quien no era sujeto pasivo de esta, de allí que los pagos realizados por la demandante a dicho título carezcan de causa legal y, en consecuencia, configuren un pago de lo no debido.

En consideración de lo expuesto, procede la Sala al estudio de la solicitud de devolución por pago de lo no debido presentada por la demandante. Debe resaltarse que la demanda y la petición en sede administrativa se limitan a la cuarta cuota de la sobretasa del impuesto al patrimonio, por lo cual, pese a que en los antecedentes administrativos obra prueba del pago de la totalidad de la sobretasa, el análisis se circunscribirá a la cuota pagada el 13 de septiembre de 2012 a través del Recibo Oficial de Pago Nro. 4907784418311.

Sobre el tema, la Sala ha establecido que las solicitudes de devolución por el pago de lo no debido deben presentarse “dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva establecido en el artículo 2536 del Código Civil, esto es, en el término de cinco años, contados a partir del **pago efectivo**”<sup>30</sup> (Subraya la Sala). Lo anterior por cuanto “es a partir de dicho pago que surge el derecho a la devolución, en tanto es en ese momento en que se produce un egreso para los administrados y un ingreso para el fisco sin que exista una causa legal.”<sup>31</sup>

De acuerdo con el criterio expuesto, el término de 5 años para presentar la solicitud debe computarse desde la fecha de pago **efectivo** del tributo hasta la fecha de presentación de la solicitud, debido a que desde dicha fecha fue que se generó el pago de lo no debido.

El artículo 9 del Decreto 4825 de 2010<sup>32</sup> estableció que la sobretasa del impuesto al patrimonio se pagaría en ocho cuotas durante los años 2011, 2012, 2013 y 2014,

<sup>29</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 30 de agosto de 2016, exp. 18636, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

<sup>30</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 30 de septiembre de 2013, exp. 20173, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>31</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 10 de marzo de 2016, exp. 20043, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>32</sup> **Artículo 9°. 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.



de tal forma que la propia norma fraccionó la obligación en instalamentos. En diversos pronunciamientos<sup>33</sup>, la jurisprudencia de esta Sección ha sostenido que el pago por cuotas de impuestos, como el de renta, corresponde a un “*recaudo parcial*” del gravamen, que no a un anticipo. Con lo cual, la obligación solo puede extinguirse hasta en tanto el 100% del tributo sea saldado<sup>34</sup>, momento en el cual se configura su pago efectivo.

En el presente evento, si bien se efectuaron pagos sin causa legal, la octava y última cuota se canceló el 11 de septiembre de 2014, fecha en la cual quedó saldada la obligación y se configuró su pago total efectivo. En consecuencia, es a partir de dicho día que deben computarse los cinco años para presentar la solicitud de devolución. Así, como quiera que la sociedad radicó la petición el 21 de julio de 2017, esta es oportuna y procedente.

Resalta que la Sala que el pago en cuotas de la sobretasa no obedeció a un capricho del contribuyente sino a una imposición del decreto legislativo, y que el recaudo efectivo y total del recargo se consolidó con el pago de la última cuota.

Así las cosas, hay lugar a la devolución del pago realizado por la sobretasa comoquiera que carece de sustento legal y su petición se presentó oportunamente.

En consecuencia, se revocará la sentencia de primera instancia y se ordenará la devolución del pago de lo no debido en la suma de \$2.944.168.000 por concepto de la cuarta cuota de la sobretasa del impuesto al patrimonio de 2011 pagada por Bavaria S.A.

En lo que respecta al reconocimiento de intereses, esta Sección analizó cuáles son los precedentes junto con la devolución de lo pagado indebidamente por concepto del impuesto al patrimonio y sobretasa en sentencia del 15 de marzo de 2018<sup>35</sup>, que constituye un precedente vinculante para el caso bajo examen. En dicha providencia se puso de presente que procede el reconocimiento de los intereses corrientes y moratorios previstos en los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario.

Los artículos citados disponen que los intereses corrientes son causados desde la fecha de la notificación de los actos que niegan la solicitud de devolución y hasta la ejecutoria de la sentencia respectiva. Pero, el parágrafo 2° del artículo 634 *ibidem* (aplicable al caso bajo examen) precisa que los intereses corrientes a cargo de la autoridad tributaria se suspenden después de dos años de admitida la demanda ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. De otro lado, los intereses moratorios son causados desde el día siguiente a la ejecutoria de la sentencia y hasta la fecha en que la DIAN pague de forma efectiva su obligación<sup>36</sup>.

---

Esta sobretasa es del veinticinco por ciento (25%) del impuesto al patrimonio.

La sobretasa prevista en este decreto, deberá liquidarse en el formulario oficial que para el efecto prescriba la DIAN para el impuesto al patrimonio y presentarse en los bancos y demás entidades autorizadas para recaudar, ubicados en la jurisdicción de la Dirección Seccional de Impuestos o de Impuestos y Aduanas que corresponda al domicilio del sujeto pasivo de este impuesto y pagarse en ocho cuotas iguales, durante los años 2011, 2012, 2013 y 2014, dentro de los plazos establecidos por el Gobierno Nacional para el pago del impuesto de que trata la Ley 1370 de 2009.

<sup>33</sup> Véase: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 4 de marzo de 2010, exp. 17204, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 26 de enero de 2006, exp. 13979, C.P. Héctor J Romero Díaz.

<sup>34</sup> En la sentencia del 8 de noviembre de 2007, exp. 15368, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, se demandó el Decreto 3805 de 2003 que previó el pago en cuotas del impuesto sobre la renta para Grandes Contribuyentes. La Sala anotó: “*De esta manera, el contribuyente al finalizar la quinta cuota, ha cancelado en los plazos establecidos por el Gobierno Nacional para el recaudo del impuesto, el cien por ciento del impuesto determinado por el legislador.*”

<sup>35</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 15 de marzo de 2018, exp. 22867, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>36</sup> Sobre el particular se puede consultar la sentencia del 10 de junio de 2021, exp. 23973, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



En el caso bajo examen, los intereses corrientes son causados desde la notificación de la Resolución Nro. 6283-0061 del 26 de septiembre de 2017<sup>37</sup>. Además, la suspensión de los intereses corrientes inició el 11 de julio de 2021, pues la demanda de la referencia fue admitida el mismo día y mes del año 2019<sup>38</sup>. Finalmente, los intereses moratorios deberán reconocerse por la DIAN a partir del día siguiente a la ejecutoria de esta providencia. Por lo anterior, se impondrá el pago de intereses corrientes y moratorios como consecuencia de la devolución.

### 3. Condena en costas

No se condenará en costas por cuanto no fue demostrada su causación, tal como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

### FALLA

1. **Revocar** la sentencia del 26 de mayo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.
2. **Declarar** la nulidad de las Resoluciones Nro. 6283-0061 del 26 de septiembre de 2017 y Nro. 008752 del 12 de septiembre de 2018, proferidas por la DIAN.
3. A título de restablecimiento del derecho, **ordenar** la devolución de la suma de \$2.944.168.000, correspondiente a la cuarta cuota de la sobretasa del impuesto al patrimonio pagada por BAVARIA S.A. al configurarse un pago de lo no debido, junto con los intereses corrientes y moratorios correspondientes.
4. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Presidenta

(Firmado electrónicamente)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

(Ausente con excusa)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Firmado electrónicamente)  
**WILSON RAMOS GIRÓN**

<sup>37</sup> Véase: Samai, índice 2, PDF: "ED\_C01\_03 ANEXOS DE DEMANDA NroActua 2" Pág. 32.

<sup>38</sup> Samai Tribunal, índice 3.