



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Magistrado ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, treinta (30) de agosto de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 110010327000201100003-00
No. interno: 18636
Demandante: Pedro Enrique Sarmiento Pérez y otro
Demandado: U.A.E. DIAN
Asunto: Sentencia en el proceso de nulidad contra el Concepto 098797 del 28 de diciembre de 2010, expedido por el director de Gestión Jurídica de la DIAN
Tema: Contratos de estabilidad jurídica. Impuesto al patrimonio

Sentencia de única instancia

En única instancia, la Sala decide la acción de nulidad instaurada por los ciudadanos Pedro Enrique Sarmiento Pérez y César Camilo Cermeño Cristancho contra el Concepto 098797 del 28 de diciembre de 2010, expedido por el Director de Gestión Jurídica de la DIAN¹.

¹ La demanda de simple nulidad se presentó ante esta Corporación el 18 de enero de 2011, esto es, en vigencia del Decreto 01 de 1984, que es la norma procesal aplicable al caso.

I. ANTECEDENTES

1. La demanda

Los señores Pedro Enrique Sarmiento Pérez y César Camilo Cermeño Cristancho solicitaron que se declare la nulidad de la tesis y la interpretación jurídica establecida para el problema jurídico No. 2, fijadas en el Concepto 098797 del 28 de diciembre de 2010, expedido por el Director de Gestión Jurídica de la DIAN.

Enseguida se transcribe el concepto demandado y se destacan los apartes que cuestiona la parte actora:

Bogotá, D.C., 28 de diciembre de 2010.
100202208 – 655

AREA: Tributaria

Doctor

JOSÉ ALEJANDRO MORA GUERRERO

Director Seccional (A)
Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá
Carrera 6 No. 15-32 Piso 5
Bogotá, D.C.

Ref: Solicitud radicada bajo el No. 2010ER112371 de diciembre de 2010.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, esta Dirección es competente para absolver de manera general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, aduaneras o de comercio exterior y en materia de control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, razón por la cual su consulta se absolverá en el marco de la citada competencia.

TEMA: Tributario

DESCRIPTORES	IMPUESTO AL PATRIMONIO – CONTRATOS DE ESTABILIDAD TRIBUTARIA – CONTRATOS DE ESTABILIDAD JURÍDICA
FUENTES FORMALES	Estatuto Tributario, artículo 292-1 Ley 223 de 1995, art. 169 Ley 963 de 2005

(...)

PROBLEMA JURÍDICO 2

¿El nuevo impuesto sobre el patrimonio, creado por la Ley 1370 de 2009 y que se causa el 1º de enero de 2011, es aplicable a los contribuyentes que se acogieron al régimen especial de estabilidad jurídica consagrado en la Ley 963 de 2005?

TESIS JURÍDICA 2:

El nuevo impuesto sobre el patrimonio, creado por la Ley 1370 de 2009 y que se causa el 1º de enero de 2011, sí es aplicable a los contribuyentes que se acogieron al régimen especial de estabilidad jurídica consagrado en la Ley 963 de 2005.

INTERPRETACIÓN JURÍDICA 2:

Sea lo primero advertir que el régimen de estabilidad jurídica consagrado en la Ley 963 de 2005 es sustancialmente distinto del régimen de estabilidad tributaria que estuvo consagrado en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario. En efecto, mientras los contratos de estabilidad tributaria le garantizaban a los contribuyentes que ningún impuesto nuevo creado durante su vigencia les sería aplicable, los contratos de estabilidad jurídica no ofrecen ese beneficio aunque sí comprometen al Estado a seguir aplicando las normas vigentes en el momento de la suscripción del contrato, que resulten determinantes para realizar una inversión en actividades industriales, comerciales o de servicios.

Para mayor precisión es conveniente transcribir el texto del artículo 1º de la Ley 963 de 2005:

“ARTÍCULO 1o. 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”.

En los términos de lo dispuesto en la ley, los contribuyentes que pretendan acogerse a la estabilidad deben identificar las normas y las interpretaciones oficiales que resulten determinantes para realizar la inversión y el Estado les garantiza que si durante la vigencia del acuerdo se modifica en forma adversa a estos alguna de tales normas o interpretaciones, tal modificación no se les aplicará mientras dure el contrato. En estas condiciones, la estabilidad jurídica, aplicada en relación con las normas tributarias, está orientada principalmente a mantener incentivos o beneficios (como la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos), sin perjuicio de la posibilidad de estabilizar otras disposiciones de alcance general como las relativas a las tarifas y bases gravables de los impuestos que se vienen aplicando en el momento de la suscripción del contrato. Lo fundamental aquí es que, conforme al tenor literal de la ley, los acuerdos de estabilidad jurídica obligan al Estado a no aplicar las modificaciones de las normas identificadas como determinantes de una inversión pero no le impiden crear y exigir el pago de nuevos tributos ya que estos, si bien crean nuevas condiciones fiscales, no conllevan un cambio de las disposiciones que se incorporan al acuerdo.

Al respecto considera este despacho que existe la imposibilidad jurídica de estabilizar normas que son inexistentes al momento de suscripción del contrato. En efecto, si conforme con lo previsto en el artículo 1 de la Ley 963 de 2005 se requiere la identificación en los contratos de las normas determinantes de la inversión, no se explica este despacho cómo podrían ser objeto de estabilidad las normas creadas por la Ley 1370 del 30 de diciembre de 2009, la cual adiciona al Estatuto Tributario nuevos artículos que regulan el impuesto al patrimonio creado, como son el 292-1, 293-1, 294-1, 295-1, 296-1, 297-1, 298-4 y 298-5.

En este punto vale la pena resaltar que lo que la Ley 963 de 2005 entiende por modificación para efectos de los contratos de estabilidad jurídica es **cualquier cambio en el texto de las normas que hayan sido identificadas en los contratos como determinantes de la inversión.**

Ahora bien, es posible que en varios acuerdos de estabilidad jurídica se haya incluido el impuesto sobre el patrimonio creado por la Ley 1111 de 2006, por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010. En tal caso, los contribuyentes que suscribieron dichos acuerdos adquirieron obviamente el derecho a que ninguna modificación que llegara a efectuarse respecto de dicho gravamen les

fuera aplicable durante la vigencia del contrato, teniendo en cuenta que su causación ocurría el 1º de enero de cada uno de esos años. Sin embargo, esto no los exime de pagar el nuevo impuesto sobre el patrimonio creado mediante la Ley 1370 de 2009 y que se causa el 1º de enero 2011, porque este impuesto no surge de la modificación de una norma preexistente, es decir, del cambio en las reglas aplicables al impuesto que estableció la Ley 1111 de 2006, sino de la expedición de una norma nueva que crea un gravamen distinto. En otras palabras, aunque los contratos de estabilidad jurídica hayan incorporado las disposiciones relativas al impuesto sobre el patrimonio creado por la Ley 1111 de 2006, los contribuyentes que suscribieron estos acuerdos no están exonerados del nuevo impuesto establecido por la Ley 1370 de 2009 ya que esta última no constituye una modificación de la ley anterior.

Finalmente, es importante señalar que el texto del proyecto de ley que se presentó al Congreso de la República y que culminó con la expedición de la Ley 1370 de 2009 fue adicionado con una proposición que incluía el siguiente párrafo:

“Parágrafo. Los contribuyentes que hayan suscrito contratos de estabilidad jurídica con anterioridad a la fecha de publicación de la presente ley, en los cuales se haya estabilizado el impuesto al patrimonio creado por la Ley 1111 de 2006, conservarán las prerrogativas respecto al mismo, consagradas en la Ley 963 de 2005”.

Esta norma, sin embargo, fue suprimida en la versión definitiva de la Ley 1370 de 2009, lo que evidencia la intención del legislador de aplicar sin ninguna excepción el nuevo gravamen a todas las personas y entidades calificadas por la misma ley como contribuyentes, aún a aquellas que al momento de su expedición hubieren suscrito un acuerdo de estabilidad jurídica.

En virtud de lo anteriormente expuesto es preciso concluir que el nuevo impuesto sobre el patrimonio, creado por la Ley 1370 de 2009 con causación el 1º de enero del año 2011, si es aplicable (sic) a los contribuyentes que se acogieron al régimen especial de estabilidad jurídica consagrado en la Ley 963 de 2005.

De otra parte, nos permitimos informarle que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de Internet, www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de “Normatividad” – “Técnica”, dando clic en el link “Doctrina”

Cordialmente,

CAMILO ANDRÉS RODRÍGUEZ VARGAS
Director de Gestión Jurídica

1.1. Normas violadas y concepto de la violación

Los demandantes invocaron las siguientes normas violadas:

- Constitución Política: artículos 29 y 83.
- Ley 963 de 2005: artículo 1º.
- Decreto 01 de 1984 (en adelante CCA): artículo 2º.

Y propusieron el concepto de violación que la Sala sintetiza enseguida.

1.1.1. Violación del artículo 1º de la Ley 963 de 2005

Según la parte actora, el concepto demandado habría violado el artículo 1º de la Ley 963 de 2005, por cuanto se limitó a hacer una interpretación literal del texto de la norma, sin tener en cuenta que el legislador realmente pretendió crear un entorno jurídico confiable para promover la inversión nacional y extranjera.

Que, en efecto, la DIAN concluyó que el impuesto creado por la Ley 1370 de 2009 no estaba amparado por los contratos de estabilidad jurídica, por dos razones: **i)** la estabilidad jurídica que regula la Ley 963 se pactaba frente a normas existentes y que, por obvias razones, al momento de suscribir dichos contratos la Ley 1370 no existía. **ii)** La Ley 1370 no modificó la Ley 1111 (que también reguló el impuesto al patrimonio), sino que creó un nuevo impuesto al patrimonio y, por ende, no estaba amparado por el régimen de estabilidad jurídica.

Los demandantes manifestaron que, contra lo dicho en el acto demandado, la Ley 963 tenía como propósito crear confianza para los inversionistas que se acogieran al

régimen de estabilidad jurídica, al punto de que no estarían obligados a pagar ciertos impuestos, tal como el impuesto al patrimonio.

Que la estabilización normativa a que alude la Ley 963 debía entenderse desde el punto de vista material, esto es, que el régimen de estabilidad jurídica garantizaba que se respetara el entorno jurídico y que no existieran cambios normativos sustanciales que pudieran afectar la inversión.

Que justamente por eso la Ley 1370 afectó a los inversionistas que se acogieron al régimen de estabilidad jurídica, pues, según la DIAN, estarían obligados a pagar el impuesto al patrimonio, a pesar de que están amparados por dicho régimen, en virtud de los contratos que celebraron con el Estado. De modo que, según la parte actora, el impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1111 de 2006 no podía extenderse a quienes celebraron contratos de estabilidad jurídica, más allá del año 2010.

Que no es lógico ni razonable que la Ley 1370 diga que crea un nuevo impuesto y que en el acto demandado la DIAN concluya que ese nuevo impuesto no está amparado por el contrato de estabilidad jurídica que regula la Ley 963. Es decir: que así se diga que la Ley 1370 creó el impuesto al patrimonio 2011, pero que no modificó la Ley 1111, lo cierto es que el contrato de estabilidad jurídica también ampara el impuesto al patrimonio creado para el año 2011.

Que, de hecho, tanto el impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1111 como el que se estableció por la Ley 1370 conserva la misma naturaleza y tienen los mismos elementos esenciales, así estén ubicados en artículos diferentes del Estatuto Tributario.

1.1.2. Violación del artículo 83 de la Constitución Política

A juicio de la parte actora, el acto demandado habría desconocido los principios de buena fe y de confianza legítima, pues es evidente que se modificaron sustancialmente las condiciones pactadas al momento de celebrar el contrato de estabilidad jurídica. Que, en efecto, celebrar el contrato de estabilidad jurídica suponía que el Estado respetaría las condiciones pactadas, al punto de que no podía obligar al inversionista a pagar el impuesto al patrimonio estabilizado justamente por dicho contrato, menos si el argumento que se expone en el acto demandado es que estaba estabilizado el impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1111, mas no el nuevo impuesto al patrimonio creado por la Ley 1370.

1.1.3. Violación del artículo 29 de la Constitución Política, por falta de competencia de la DIAN al expedir el concepto demandado

Según la parte actora, el acto demandado también estaría viciado por falta de competencia y vulnera el debido proceso porque, conforme con el Decreto 4048 de 2008, la DIAN está facultada para interpretar normas de tipo tributario, pero que esa facultad no incluye la competencia para interpretar leyes de otro tipo, como es el caso de la Ley 963, que tiene que ver con el régimen de estabilidad jurídica.

Que, de hecho, conforme con el literal b) del artículo 4 de la Ley 963, el Comité de Estabilidad Jurídica es la única autoridad competente para interpretar el alcance de las normas que regulan el régimen de estabilidad jurídica y para pronunciarse sobre los efectos de las normas tributarias en los contratos de estabilidad jurídica.

1.1.4. Violación del artículo 2º CCA

La parte demandante explicó que el acto cuestionado también habría desconocido el artículo 2º CCA, pues a la DIAN le corresponde velar por el interés general y por la prevalencia del derecho sustancial. Que eso supone la obligación de hacer respetar los acuerdos que el propio Estado celebra con los particulares, como en el caso de

los inversionistas que, en los términos de la Ley 963, se acogieron al régimen de estabilidad jurídica.

1.2. Coadyuvancias de la parte demandante

Los coadyuvantes que se relacionan a continuación fueron reconocidos en el proceso. Todos coinciden en pedir que se declare la nulidad del Concepto 098797 de 2010.

1.2.1. Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (en lo que sigue ANDI)

La ANDI, en concreto, dijo que el acto demandado debe anularse, pues desconoce los derechos de los inversionistas que celebraron contratos de estabilidad jurídica y estabilizaron el impuesto al patrimonio.

Que no puede perderse de vista que son comunes el sujeto activo, el sujeto pasivo y la base imponible del impuesto regulado por la Ley 1111 y el de la Ley 1370, así se haya optado por decir que el impuesto de la Ley 1370 es nuevo. Que la única diferencia real entre las dos normas es el periodo, pues mientras la Ley 1111 estableció el impuesto al patrimonio para los años 2007, 2008, 2009 y 2010, la Ley 1370 hizo lo propio para el año 2011.

La ANDI advirtió que la única razón para decir que la Ley 1370 creó un nuevo tributo es que el impuesto al patrimonio de la Ley 1111 aun estaba vigente y que no podía afectarse la causación del tributo. Pero que, en realidad, lo que hizo la Ley 1370 fue prorrogar el impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1111 —y que, de hecho, ese impuesto venía rigiendo desde la Ley 863 de 2003— y eso, en los términos de la Ley 963, afectó el impuesto que se suponía estabilizado.

Que, en efecto, los inversionistas que celebraron el contrato de estabilidad jurídica estabilizaron el impuesto al patrimonio y, por tanto, tenían el derecho adquirido a que no se les cobrara durante la vigencia del contrato, ni siquiera con el argumento de que se trataba de un nuevo impuesto. Que la interpretación en sentido contrario, esto es, que los inversionistas deben pagar el impuesto al patrimonio de la Ley 1370, desconoce el régimen de estabilidad jurídica del artículo 1º de la Ley 963.

Según la ANDI, conforme con la sentencia C-320 de 2006 de la Corte Constitucional, lo relevante en los contratos de estabilidad jurídica no es la imposibilidad de modificar las leyes, sino la de garantizar a los inversionistas el régimen jurídico vigente al momento de la celebración del contrato. Es decir, que estabilizar el régimen jurídico implicaba que, en los términos de la Ley 963, el inversionista, durante el periodo de vigencia del contrato, no debía pagar los impuestos que estabilizó, como el caso del impuesto al patrimonio.

Que, por otra parte, el artículo 7º de la Ley 1370, que adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 298-4, no excluyó del régimen de estabilidad jurídica el impuesto al patrimonio allí previsto y, por ende, la DIAN no podía interpretar lo contrario y afectar las condiciones de estabilidad pactadas entre el Estado y el inversionista.

Después de hacer un recuento detallado de los antecedentes de la Ley 1370, la ANDI advirtió que en el Congreso se discutió la posibilidad de mencionar expresamente que el impuesto de la Ley 1370 de 2009 se entendía estabilizado para los inversionistas que se acogieron al régimen de estabilidad jurídica. Pero que, finalmente, el legislador se inclinó por no hacer ninguna mención, porque creyó que era innecesaria.

Que justamente por eso, la interpretación que la DIAN fijó en el Concepto 098797 de 2010 desconoce la voluntad del legislador, que entendió que el impuesto de la Ley

1370 sí estaba amparado por el régimen de estabilidad jurídica y que, en consecuencia, era innecesario que la ley lo dijera de manera expresa.

Según la ANDI, la DIAN habría desconocido los criterios fijados por la Corte Constitucional en las sentencias C-992 de 2001 y C-226 de 2004; los antecedentes de ley que culminó con la expedición de la Ley 1370; lo dicho por el Gobierno Nacional durante el primer debate en las comisiones terceras conjuntas del Senado y Cámara, y el objeto del régimen de estabilidad jurídica contemplado en la Ley 963.

Por último, la ANDI manifestó que la interpretación que hizo la DIAN en el problema jurídico N° 2 del concepto demandado es alejada del espíritu de justicia fijado por el artículo 683 ET.

1.2.2. Grace Sutachán Gordillo y Julián Daniel González Escallón

Los ciudadanos Grace Sutachán Gordillo y Julián Daniel González Escallón también coadyuvaron la pretensión de nulidad del Concepto 098797 de 2010. Mencionaron la sentencia C-038 de 2006 de la Corte Constitucional para explicar que las expresiones «disposición» y «norma» son distintas. Que, en efecto, por «disposición» se entiende *«cualquier enunciado que forma parte de un documento normativo, esto es, cualquier enunciado del discurso de las fuentes»*. Mientras que «norma» *«es el contenido de sentido de la disposición, su significado, que es una variable dependiente de la interpretación. En tal sentido, se entiende que la norma es el significado que se deriva de la disposición, una vez esta última es interpretada»*.

Explicaron que la consagración que hace la Ley 1370, en términos de disposición, es, sin lugar a dudas, igual a la Ley 1111, pues en ambas regulan un impuesto llamado de la misma forma y se grava el mismo hecho. Que, de esa manera, las

personas obligadas a pagar el impuesto al patrimonio bajo el imperio de la Ley 1111 no están en una circunstancia distinta a la que están con la Ley 1370.

Que, según los conceptos de disposición y norma fijados por la Corte Constitucional, la norma derivada de la interpretación de la Ley 1370 no representa ningún cambio, pues, dada la identidad con la Ley 1111, no debería existir ninguna diferencia en la interpretación de la DIAN.

De modo que, según los coadyuvantes, la DIAN debió interpretar que los inversionistas que celebraron el contrato de estabilidad jurídica ampararon el impuesto al patrimonio, regulado, primero, por la Ley 1111 y, luego, por la Ley 1370. Pero, como la DIAN interpretó lo contrario, evidentemente habría desconocido la Ley 963, que justamente garantiza a los inversionistas la aplicación de las normas estabilizadas, cuando son modificadas de manera adversa.

1.2.3. Luz María Escorcía

La ciudadana Luz María Escorcía también coadyuvó la pretensión de nulidad, en términos similares a la demanda y a las coadyuvancias antes mencionadas, esto es, que la Ley 1370 prorrogó el impuesto al patrimonio de la Ley 1111 y que, por tanto, sí está amparado por el régimen de estabilidad jurídica, por tratarse de una modificación adversa al escenario normativo en que surgió la inversión.

La coadyuvante dijo que la DIAN habría desconocido el principio de confianza legítima, pues modificó abruptamente las condiciones y expectativas que el Estado generó frente a los inversionistas que libremente se acogieron al régimen de estabilidad jurídica.

Agregó que la DIAN no tenía competencia para interpretar las normas que establecen el régimen de estabilidad jurídica y el alcance de los contratos celebrados al amparo de la Ley 963. Que las partes intervinientes en el contrato de estabilidad

jurídica son las que están habilitadas para interpretar el contrato y, en caso de existir controversias, le correspondía a un tribunal de arbitramento o a la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Que, de hecho, así lo aceptó la DIAN en el Oficio 27067 de 2010, cuando se abstuvo de conceptuar sobre los efectos jurídicos de los contratos de estabilidad jurídica, al estimar que carecía de competencia.

1.2.4. Vanesa Bibiana De La Torre Tobar

La ciudadana Vanesa Bibiana De La Torre Tobar coadyuvó la pretensión de nulidad parcial del Concepto 0098797 de 2010. En concreto, se refirió al principio de confianza legítima para insistir en que se afectó la situación de los inversionistas que celebraron el contrato de estabilidad jurídica, pues se les obliga a pagar el impuesto al patrimonio que habían estabilizado, en virtud de la Ley 963.

1.2.5. Sociedad de Fabricación de Automotores S.A. (en adelante Sofasa)

Sofasa coadyuvó la demanda, en términos similares a los demás coadyuvantes. En síntesis, dijo:

Que el impuesto al patrimonio fue creado por la Ley 863 de 2003 y que las leyes 1111 y 1370 simplemente han ampliado la vigencia temporal. Que los elementos del impuesto, salvo algunas modificaciones, son similares, esto es, el hecho generador es la posesión de riqueza, los sujetos pasivos son los poseedores de la riqueza y la base gravable es el patrimonio líquido en determinada fecha.

Que la Ley 1370 no quiso afectar la causación del impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1111 y, por ende, optó por decir que se trataba de un impuesto nuevo. Que, no obstante, el propio Gobierno Nacional, en el comunicado de prensa del primero de diciembre de 2009, admitió que el impuesto aprobado por las comisiones terceras conjuntas del Senado y la Cámara no era nuevo y que, en consecuencia, no afectaba los contratos de estabilidad jurídica.

1.2.6. Andrea Ospina García

Con argumentos similares, la ciudadana Andrea Ospina García coadyuvó la pretensión de nulidad del Concepto 098797 de 2010. En resumen, dijo:

Que el acto demandado desconoce las condiciones en que se celebró el contrato de estabilidad jurídica y pretende obligar a los inversionistas a pagar el impuesto al patrimonio que estabilizaron. Que eso indica que se habría violado el artículo 1º de la Ley 963, el documento Conpes 3366 de 2005² y normas de derecho internacional relacionadas con la inversión extranjera, en la medida en que concluye equivocadamente que el impuesto al patrimonio es nuevo y que, por ende, no estaría amparado por el régimen de estabilidad jurídica, circunstancia que implica desconocer los principios de temporalidad, «*normatividad*» y buena fe que gobiernan ese tipo de contratos.

Que, además, esa conclusión vulnera el principio de primacía del derecho sustancial frente al formal, pues no es suficiente decir que el impuesto al patrimonio de la Ley 1370 es nuevo porque adicionó el Estatuto Tributario, cuando en realidad se trata del mismo impuesto de la Ley 1111.

Por otra parte, la señora Andrea Ospina García dijo que el acto demandado no está motivado en debida forma, pues la DIAN no explicó las razones para concluir que el impuesto de la Ley 1370 no estaba amparado por el régimen de estabilidad jurídica que creó la Ley 963. Que esa omisión en la motivación, además, violó el debido proceso de los propios inversionistas.

Que, por último, también se habría desconocido el principio de legalidad tributaria, por cuanto la DIAN no tenía competencia para establecer si el nuevo impuesto al

² Ese documento está relacionado con los elementos técnicos que se evalúan para celebrar contratos de estabilidad jurídica.

patrimonio se aplicaba o no a los contribuyentes que se habían acogido al régimen especial de estabilidad jurídica de la Ley 963.

2. La contestación de la demanda

La DIAN, mediante apoderado judicial, contestó la demanda y se opuso a la pretensión de nulidad del Concepto 098797 de 2010. De manera preliminar, se refirió al impuesto al patrimonio y al régimen de estabilidad jurídica para concluir que la Ley 1370 creó un nuevo impuesto que no estaba amparado por el contrato de estabilidad jurídica celebrado en los términos de la Ley 963. Como razones de defensa, en síntesis, expuso las siguientes:

2.1. En cuanto a la falta de competencia para expedir el acto demandado, la DIAN explicó que sí tiene competencia para interpretar normas sobre tributos nacionales, conforme con lo establecido por los artículos 19 y 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 6 del 21 de agosto de 2006³. Que en lo que aquí interesa a la DIAN le corresponde conceptuar sobre la incidencia de normas, conceptos y demás normas tributarias, aduaneras o cambiarias que pudieran llegar a afectar el contrato de estabilidad jurídica.

Que no es cierto que hubiese desconocido las atribuciones del Comité de Estabilidad Jurídica, órgano al que, conforme con el artículo 4° de la Ley 963, le compete, en general, decidir sobre la aprobación de las propuestas de contrato de estabilidad jurídica, mas no tiene competencia para interpretar las normas tributarias, aduaneras o de cambios. Es decir: que dicho comité actúa simplemente como un órgano evaluador de las solicitudes de contrato de estabilidad jurídica y que su actuación termina cuando el Estado celebra el contrato.

³ Normas que regulan la estructura y funcionamiento de la DIAN.

Que, en el caso concreto, la DIAN absolvió la consulta en interés general, relacionada con el impuesto al patrimonio, que es un impuesto administrado por la DIAN, cuya interpretación oficial debía ser fijada en el acto demandado.

2.2. En cuanto a la violación del artículo 1° de la Ley 963, la DIAN explicó que la parte demandante y los coadyuvantes confunden el concepto de «*estabilidad jurídica*» con el régimen especial de «*estabilidad tributaria*». Que, en efecto, la Ley 963 (que regula la estabilidad jurídica) tiene por objeto estabilizar las normas necesarias para la inversión, mientras que en la estabilidad tributaria se garantiza «*la inmutabilidad de la tarifa pactada en relación con el impuesto sobre la renta así como la inaplicabilidad de nuevos impuestos expedidos con posterioridad al acuerdo fijado*»⁴.

Advirtió que, en todo caso, el acto acusado está acorde con el propósito perseguido por el legislador, que en el trámite legislativo explicó que «*los acuerdos de estabilidad jurídica obligan al Estado a no aplicar las modificaciones de las normas identificadas como determinantes de una inversión pero no le impiden crear y exigir el pago de nuevos tributos ya que estos, si bien crean nuevas condiciones fiscales, no conllevan un cambio de las disposiciones que se incorporan al acuerdo*».

Que justamente por lo anterior en el acto demandado se concluyó que el contrato de estabilidad jurídica obliga al Estado a no modificar las normas identificadas en el contrato como determinantes para la inversión, pero que el contrato no le impedía crear y exigir el pago de nuevos impuestos. De modo que, según la DIAN, se han respetado los compromisos contractuales adquiridos con los inversionistas que suscribieron contratos de estabilidad jurídica, en consideración a que la norma estabilizada fue la Ley 1111, norma que rigió por los años 2007 a 2010, mas no la Ley 1370, que creó el impuesto para el año 2011.

⁴ Folio 131 cp.

2.3. En cuanto a la naturaleza del impuesto regulado por la Ley 1370, la DIAN dijo que son diferentes los impuestos regulados por las leyes 1111 y 1370, por ejemplo: en cada impuesto difiere la base gravable, la vigencia, la tarifa, la causación, los sujetos y la forma de pago.

Que si bien la intención inicial del legislador fue la de excluir la aplicación de la Ley 1370 a los contribuyentes que suscribieron contratos de estabilidad jurídica, lo cierto es que las comisiones terceras de Senado y Cámara, en el transcurso del proyecto de ley, se opusieron a esa iniciativa y finalmente esa exclusión no fue aprobada.

Que, siendo así, el nuevo impuesto al patrimonio de la Ley 1370 no fue objeto de estabilización para los inversionistas que se acogieron al régimen de estabilidad jurídica creado por la Ley 963, *«por la sencilla razón que la normatividad que rige este tipo de negocios jurídicos es clara al establecer una serie de restricciones frente a las normas de vigencia limitada que se pretendan estabilizar, ya que al aprobarse el proyecto sometido a debate —tal y como sucedió— y al entrar en vigencia la Ley 1370 de 2009 el impuesto creado no podía ser objeto de estabilización»*⁵.

Que, adicionalmente, el Comité de Estabilidad Jurídica, según las actas del 11 de septiembre de 2009 y tres de mayo de 2010, conceptuó que las normas relacionadas con impuestos temporales o que gravaran el patrimonio estarían excluidas de los contratos de estabilidad jurídica y precisó que *«si bien la normatividad relativa al impuesto al patrimonio y a la deducción en activos fijos productivos, había sido autorizada en algunos contratos como objeto del beneficio de estabilidad, ello había ocurrido con anterioridad a la radicación del proyecto de reforma tributaria»*⁶.

Que, en consecuencia, el impuesto al patrimonio creado por la Ley 1370 es aplicable a los contribuyentes que se acogieron al régimen de estabilidad jurídica de la Ley 963, pues al momento de celebrar el contrato estabilizaron el impuesto al patrimonio

⁵ Folio 135 cp.

⁶ *Ibidem*.

regulado por la Ley 1111, mas no el de la Ley 1370. Que no puede perderse de vista que las cláusulas contractuales fueron pactadas de forma consensual, esto es, las condiciones del contrato fueron aceptadas voluntariamente por el inversionista.

2.4. Respecto de la violación de los principios de buena fe y de confianza legítima, a juicio de la DIAN, es necesario diferenciar los conceptos de seguridad jurídica y de estabilidad jurídica para entender que pactar condiciones de estabilidad normativa no implica que el Estado no pudiera imponer nuevas cargas fiscales, pues eso desconocería *«la constante pérdida de dinamismo en los ingresos de la Nación el cual redundando directamente en el nivel de inversión pública, realidad económica frente a la cual la facultad legislativa no puede permanecer inmutable so pretexto de eximir o privilegiar a un grupo de inversionistas»*⁷.

Que en el entendimiento que se propone en la demanda se limitaría la libertad de configuración legislativa para volver definitivos beneficios frente a normas que son temporales. Que el legislador, ante la pérdida de vigencia de la Ley 1111 y frente a necesidades macroeconómicas, optó por crear el nuevo impuesto al patrimonio, sin que eso sea un simple tecnicismo, como lo sugiere la parte actora. Que, de hecho, el documento Conpes 3406 de 2005 aclaró el documento Conpes 3366 para precisar que las normas de vigencia limitada amparadas por el contrato de estabilidad jurídica gozarían de protección solo por el término de vigencia de esas normas.

Que, por otra parte, la Ley 963 tenía por objeto incentivar la inversión, mas no favorecer a un grupo de contribuyentes para que no pagaran más impuestos y justamente por eso en el contrato debía identificarse claramente las normas determinantes para la inversión, para así evitar que el objeto contractual quedara supeditado a hechos futuros e inciertos. Es más, según la DIAN, la necesidad de identificar las normas que se estabilizan no atiende a simples caprichos del legislador, sino que busca que el negocio jurídico tenga certeza sobre las condiciones en que suscribe.

⁷ Folio 136 cp.

2.5. Por último, **frente a la violación del artículo 2º CCA**, la DIAN dijo que los argumentos relacionados con el desconocimiento de los principios de primacía del interés general y del derecho sustancial sobre el formal son simples apreciaciones subjetivas de los demandantes, y que, en todo caso, no afectan la legalidad del acto demandado.

3. Los alegatos de conclusión

3.1. La parte actora presentó alegatos para simplemente insistir en los argumentos de la demanda y que la Sala ya resumió anteriormente, esto es, que el impuesto al patrimonio creado por la Ley 1370 no puede aplicarse a los contribuyentes que celebraron contratos de estabilidad jurídica, al amparo de la Ley 963.

3.2. La DIAN, en cambio, insistió en que el impuesto al patrimonio de la Ley 1370 (creado para el año 2011) es diferente del regulado por la Ley 1111 (creado para los periodos gravables 2007, 2008, 2009 y 2010) y que, por tanto, no está amparado por el régimen de estabilidad jurídica de la Ley 963.

3.3. Los coadyuvantes reconocidos (esto es, la sociedad Sofasa y los señores Vanessa Bibiana De La Torre Tobar, Julián Daniel González Escallón y Andrea Ospina García) reiteraron los argumentos presentados ante esta Corporación: que el concepto demandado es nulo porque la DIAN entendió equivocadamente que el impuesto al patrimonio creado por la Ley 1370 no está amparado por el régimen de estabilidad jurídica y con esa interpretación vulneró, entre otros, los principios de buena fe y de confianza legítima de los inversionistas.

La señora Vanessa Bibiana De La Torre Tobar, además, solicitó que, en los términos del artículo 130 CCA, la Sala Plena de esta Corporación asuma el conocimiento del proceso y dicte la sentencia, pues el asunto reviste «*especial interés*», en cuanto tiene importancia jurídica e «*involucra aspectos de contratación pública, interpretación normativa, impuestos y seguridad jurídica*». Que, además, la decisión tendrá impacto en la vida empresarial y la inversión extranjera⁸.

4. Concepto del Ministerio Público

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

II. CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Cuestión preliminar

La señora Vanessa Bibiana De La Torre Tobar solicitó que, por la trascendencia del tema y con fundamento en el artículo 130 CCA, el asunto sea decidido por la Sala Plena de esta Corporación.

Conforme con los artículos 97-5 y 130⁹ CCA, la Sala Plena del Consejo de Estado, de oficio o por solicitud del Ministerio Público, puede asumir el conocimiento de

⁸ Folio 539 cp.

⁹ **Artículo 97 (...)**

La Sala Plena de lo Contencioso administrativo tendrá las siguientes funciones especiales:

(...)

5. Resolver los asuntos que le remitan las secciones, por su importancia jurídica o trascendencia social si por estimar fundado el motivo resuelve asumir competencia.

algún asunto que se tramite en las diferentes secciones de la Corporación, cuando existan razones asociadas a la importancia jurídica o trascendencia social¹⁰.

Para denegar la anterior solicitud, basta decir que las partes, los terceros, en este caso, los coadyuvantes de los demandantes, no están habilitados para pedir que el asunto sea avocado por la Sala Plena para dictar sentencia. En vigencia del CCA esa facultad está reservada al Ministerio Público. O puede ocurrir que, de oficio, las secciones o subsecciones de la Corporación remitan un asunto para que la Sala Plena decida si asume el conocimiento, pero no por petición de alguna de las partes¹¹.

A solicitud del Ministerio Público, o de oficio, las secciones podrán remitir a la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo aquellos asuntos que, encontrándose pendientes de fallo, por su importancia jurídica o trascendencia social ameriten ser decididos por ésta. La Sala Plena decidirá si avoca o no el conocimiento del asunto. Igualmente, la Sala Plena podrá asumir de oficio el conocimiento de asuntos que se estén tramitando por cualquiera de las secciones y que se encuentren pendientes de fallo.

(...)

Artículo 130. A solicitud del Ministerio Público, o de oficio, las secciones podrán remitir a la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo aquellos asuntos que se encuentren para fallo y que por su importancia jurídica o trascendencia social ameriten ser decididos por ésta. La Sala Plena decidirá si avoca o no el conocimiento del asunto.

Igualmente, la Sala Plena podrá asumir directamente el conocimiento de los asuntos que se encuentren para fallo en cualquiera de las secciones.

¹⁰ En vigencia de la Ley 1437, el artículo 271 alude a los asuntos que estén pendientes de fallo en las secciones o tribunales administrativos que puede asumir la Sala Plena, ya no solo por importancia jurídica o trascendencia social (como lo decía el CCA), sino por trascendencia económica o por la necesidad de sentar jurisprudencia. Esa norma, además, habilita a las partes para pedir que el asunto sea avocado por la Sala Plena.

¹¹ A diferencia del CCA, los artículos 111 y 271 de la Ley 1437 habilitan también a las partes para pedir que la Sala Plena asuma el proceso por importancia jurídica o trascendencia económica o social o por la necesidad de sentar jurisprudencia.

En todo caso, esta Sala considera que las razones de importancia jurídica o trascendencia social a que alude la señora De La Torre Tobar no son distintas a las que surgen en los asuntos en los que se discuten temas propios del derecho tributario, en especial, los asuntos relacionados con impuestos nacionales. En este tipo de asuntos está de por medio no solo el interés general, representado en la necesidad del recaudo, sino los intereses de los contribuyentes que esperan saber a ciencia cierta cuáles son las condiciones para cumplir el deber de contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, según los parámetros de justicia y equidad (artículo 95-9 de la CP).

La Sala, en consecuencia, deniega la solicitud de la señora De La Torre Tobar.

2. Del asunto de fondo

2.1. Los problemas jurídicos por resolver

A la Sala le corresponde decidir sobre la pretensión de nulidad de la tesis y la interpretación jurídicas fijadas por la DIAN al resolver el problema jurídico N° 2 del Concepto 098797 de 2010. En concreto, debe resolver los cargos relacionados con la falta de competencia y la violación de la ley, que son los que la Sala destaca de los argumentos expuestos por las partes y los coadyuvantes de la parte actora.

2.1.1. En cuanto a la falta de competencia, hay que decidir si: ¿la DIAN tenía competencia para interpretar el impuesto al patrimonio de la Ley 1370 y la incidencia frente al régimen de estabilidad jurídica creado por la Ley 963?

2.1.2. En cuanto a la violación de la ley, se debe resolver si: ¿el Concepto 098797 de 2010 es nulo por violar la Ley 1370, por interpretación errónea,

y por falta de aplicación de los artículos 83 de la Constitución Política y 2° CCA, al concluir que el impuesto al patrimonio de la Ley 1370 no está amparado por el régimen de estabilidad jurídica de la Ley 963?

2.2. Solución de los problemas jurídicos formulados

2.2.1. Respuesta al primer problema jurídico, en cuanto a la falta de competencia de la DIAN para interpretar el impuesto al patrimonio de la Ley 1370 y la incidencia frente al régimen de estabilidad jurídica creado por la Ley 963

De manera previa, la Sala debe referirse a la naturaleza de los actos jurídicos que expide la administración, en especial, los conceptos que expide la DIAN para interpretar las normas relacionadas con los impuestos nacionales¹².

La administración, en cualquiera de sus niveles (nacional, departamental o local), produce actos jurídicos tendientes a desarrollar, cumplir y ejecutar los mandatos constitucionales y legales, en ejercicio de la función pública administrativa. Dicha potestad sirve para justamente administrar el interés público cuando entra en juego con los diversos intereses privados, que, en el marco de la Constitución y la ley, conviven en el ordenamiento. Es más, la función administrativa también está para perseguir y sancionar comportamientos de particulares contrarios al orden jurídico como en el caso de las infracciones administrativas y, en general, el derecho administrativo de policía.

La administración adopta las decisiones mediante actos administrativos, que son actos jurídicos y que respecto de las situaciones jurídicas a las que se

¹² Sobre el tema, la Sala reitera la tesis expuesta, entre otras, en las siguientes providencias:

- Auto del 28 de abril de 2016, expediente 20392.
- Sentencia del 10 de septiembre de 2015, expediente 21025.

refieren son, por lo menos, de dos grandes y diferentes clases: el acto normativo (reglamento) y el acto administrativo de contenido particular y concreto.

El acto normativo o reglamento es el llamado también acto administrativo de contenido general, impersonal y abstracto, por cuanto, al igual que la ley, de modo general, manda, prohíbe, permite y sanciona. Es fuente secundaria de derecho administrativo. El acto administrativo de contenido particular y concreto, en cambio, es el que denominamos propiamente acto administrativo, en cuanto materializa o particulariza la ley y el propio reglamento a una situación específica. Es el que aplica al caso las fuentes del derecho administrativo. La expresión «acto administrativo» suele utilizarse indistintamente para denotar una u otra figura. Pero sin duda son bien distintas.

El acto administrativo particular surge de una actuación administrativa, que, conforme con el artículo 4° CCA —cuya redacción coincide con la que tiene el artículo 4 de la Ley 1437 de 2011—, puede iniciarse a petición de parte: en ejercicio del derecho de petición en interés particular o en cumplimiento del administrado de una obligación o un deber legal (deber de declarar renta, por ejemplo), o de oficio.

También la petición de información culmina con actos administrativos que justamente exponen y entregan la información solicitada por el interesado, salvo los casos de información reservada (antes, el artículo 19 CCA, hoy artículo 24 de la Ley 1437 de 2011).

Y el acto normativo tiene origen en el ejercicio de la llamada facultad reglamentaria que el artículo 189-11 CP reconoce al Presidente de la

República para lograr la cumplida ejecución de la ley, mediante la expedición de decretos, resoluciones y órdenes con ese fin¹³. No obstante, existen otras instancias, diferentes al Presidente de la República, que también tienen competencia reglamentaria tanto en el orden nacional¹⁴ como en los órdenes territoriales. El numeral 1 del artículo 300 de la Constitución, por ejemplo, dispone que a la asamblea departamental, por medio de ordenanzas, le corresponde reglamentar las funciones y la prestación de servicios públicos a cargo del departamento. Lo propio hace el artículo 313, numeral 1, *ibíd.*, cuando otorga esas mismas competencias a los concejos distritales o municipales.

El reglamento suele tener origen en el ejercicio del derecho de petición de interés general, aunque la mayoría de las veces no precisan de una petición de contenido general.

Ahora, el artículo 25¹⁵ CCA (hoy regulado en términos similares por el artículo 28¹⁶ de la Ley 1437 de 2011) prevé la consulta como una forma de

¹³ Así el reglamento sea una norma general, impersonal y abstracta, como también lo es la ley que reglamenta, el ejercicio de la potestad reglamentaria permite dictar normas sobre aspectos procedimentales o sustanciales más puntuales (sin que materialicen o concreten en actos administrativos particulares), que generalmente la ley no definió. Se trata de una especie de colaboración que ejerce el ejecutivo para completar la función del poder legislativo.

¹⁴ Véase el ordinal 3 del artículo 257 sobre los reglamentos del Consejo Superior de la Judicatura; véase los ordinales 1 y 12 del artículo 268 de la Constitución sobre competencias del Contralor General de la República; véase las competencias del Banco de la República y de la Junta Directiva del Banco de la República, previstas en los artículos 371 y 372 *ibídem*, etc.

¹⁵ **Artículo 25.** El derecho de petición incluye el de formular consultas escritas o verbales a las autoridades, en relación con las materias a su cargo, y sin perjuicio de lo que dispongan normas especiales. Estas consultas deberán tramitarse con economía, celeridad, eficacia e imparcialidad y resolverse en un plazo máximo de treinta (30) días.

ejercer el derecho de petición. La respuesta que da la administración se llama concepto y, en general, nace de la obligación de atender solicitudes de información sobre las materias que tiene a cargo. Los conceptos sirven para orientar a los asociados sobre alguna cuestión que puede afectarlos. Pero eso no indica que siempre se trate de una manifestación unilateral de voluntad y, por ende, capaz de producir algún efecto jurídico general y abstracto. De hecho, los conceptos que emite la administración en relación con las materias que tienen a cargo no comprometen su responsabilidad «*ni serán de obligatorio cumplimiento o ejecución*».

En materia tributaria, especial mención merecen los conceptos que expide la administración cuando absuelve las consultas sobre la interpretación general de normas tributarias. Esos conceptos, de manera excepcional, han sido considerados actos administrativos, asimilables a una especie de reglamento, que son susceptibles de cuestionarse ante esta jurisdicción, pues nacen de la potestad de interpretar oficialmente las normas tributarias.

En efecto, el ejercicio de esa competencia hace que tales conceptos sean asimilados a una suerte de acto normativo o reglamento, en cuanto adquieren fuerza normativa y son aplicados por la propia administración y sirven para amparar la actuación de los propios contribuyentes¹⁷. Por ejemplo, la DIAN¹⁸ absuelve

Las respuestas en estos casos no comprometerán la responsabilidad de las entidades que las atienden, ni serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.

¹⁶ **Artículo 28. Alcance de los conceptos.** Salvo disposición legal en contrario, los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.

¹⁷ Para el caso de los impuestos nacionales, el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 establece que “Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la subdirección jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos”.

consultas sobre la interpretación y aplicación de normas tributarias nacionales y distritales que formulan los contribuyentes o las propias dependencias de la DIAN.

Los conceptos que expiden las autoridades tributarias habilitadas delimitan el alcance e interpretación general de las normas de ese tipo y en cuanto tienen un claro componente normativo (que naturalmente les otorga el carácter vinculante y obligatorio), orientan la actuación no solo de los contribuyentes, sino de la propia administración, que, desde luego, está en la obligación de respetar las actuaciones de los particulares amparadas en tales conceptos.

Empero, no todo concepto de la administración tributaria puede denominarse acto normativo. Puede ocurrir que la consulta aluda a alguna cuestión tributaria que corresponda a la administración, esto es, relacionada con el ámbito de sus competencias, pero que no tenga un carácter general, impersonal y abstracto, al punto que no pueda asimilarse a un auténtico acto normativo o reglamento, con los efectos de ser obligatorio y vinculante.

Además, la Sala precisa que el concepto normativo no se relaciona ni define situaciones particulares y concretas, sino generales, impersonales y abstractas.

Los actos administrativos particulares, se insiste, nacen de la actuación administrativa que se inicia de oficio, por el cumplimiento de una obligación o deber legal, o a petición de parte, esto es, por el ejercicio del derecho de petición en interés particular.

¹⁸ Por ejemplo, el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 decía que a la Oficina Jurídica de la DIAN le correspondía, entre otras, la función de absolver consultas sobre la interpretación de las normas tributarias nacionales. Las mismas funciones fueron encargadas, en su momento, a la Dirección de Gestión Jurídica, conforme con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, norma que fue modificada por el artículo 38 del Decreto 1321 de 2009.

Fíjese, por ejemplo, que la DIAN en los conceptos normativos interpreta la norma tributaria, sin que le interese la situación particular de algún contribuyente así se hayan originado en alguna consulta específica que alguno de ellos haya formulado. Es un tipo de interpretación jurídica, normativa, por ende, que se materializa en un concepto oficial en el que se determina la forma general de entender y aplicar una norma tributaria, aduanera, de comercio exterior o cambiaria. En el acto de contenido particular, en cambio, la administración aplica la norma tributaria y la interpretación oficial de esa norma a la situación particular de cada contribuyente.

La Corte Constitucional también ha aceptado que algunos conceptos (que surgen del ejercicio del derecho de petición en la modalidad de consulta) son auténticas manifestaciones de voluntad administrativa, en tanto se ocupan de interpretar la norma y definir cuestiones generales y abstractas. Por ejemplo, la sentencia C-542 de 2005 trajo a colación la jurisprudencia de ese tribunal relacionada con la naturaleza de los actos que se emiten para absolver el derecho de petición en la modalidad de consulta. Esa sentencia recordó que excepcionalmente las respuestas a las consultas pueden generar actos susceptibles de control judicial, como en el caso de los actos que expide la DIAN para definir la interpretación de las normas tributarias, aduaneras, de comercio exterior o de control de cambios, sin que interese si se expiden por solicitud del contribuyente o para satisfacer los requerimientos de las autoridades tributarias correspondientes:

(...) 2.2.8.- De acuerdo con lo anterior, la Corte llega a la conclusión que los conceptos emitidos por la Subdirección Jurídica de la Administración de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, “constituyen la expresión de manifestaciones, juicios, opiniones o dictámenes sobre la interpretación de las normas jurídicas tributarias en materia aduanera, de comercio exterior o de

control de cambios, bien hayan sido pronunciados a instancia de los administrados o en ejercicio del derecho de petición (artículo 25 del Código Contencioso Administrativo) o para satisfacer las necesidades o los requerimientos de las autoridades tributarias correspondientes.”

En este orden de cosas, la Corte Constitucional realiza una distinción y sienta algunas pautas. Confirma, de acuerdo con la interpretación que de lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 25 del Código Contenciosos Administrativo ofrece también el Consejo de Estado, el carácter no obligatorio de las peticiones de consulta. Los conceptos no contienen, en principio, decisiones de la administración y no pueden considerarse, por consiguiente, actos administrativos. La Corte acepta la posibilidad de que en ciertos casos excepcionales los conceptos emitidos hacia el interior de la administración puedan ser vinculantes.

En el sub iudice, el Concepto 098797 de 2010 fue expedido por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN para atender la consulta que formuló la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá sobre el impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1370, así: *«¿El nuevo impuesto sobre el patrimonio, creado por la Ley 1370 de 2009 y que se causa el 1º de enero de 2011, es aplicable a los contribuyentes que se acogieron al régimen especial de estabilidad jurídica consagrado en la Ley 963 de 2005?»*.

Y aquí la Sala anticipa la primera conclusión: se trata de un acto normativo, de tipo reglamentario, en tanto la DIAN 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, tal y como se explicará más adelante.

Esa interpretación, en los términos antes explicados, genera efectos jurídicos generales y abstractos, que luego la DIAN deberá tener en cuenta al decidir alguna situación particular y concreta del impuesto al patrimonio de los contribuyentes que se acogieron a la Ley 963. Es la interpretación oficial que después resulta relevante cuando la DIAN ejerza la facultad de fiscalización en una situación particular y concreta, por ejemplo, frente a tributos no incluidos en el contrato de estabilidad tributaria.

No se trata de un simple acto interno de la administración (así sea que se hubiera proferido a petición de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá), sino de una auténtica decisión de la administración, capaz de producir efectos jurídicos generales, vinculantes y obligatorios para la propia administración de impuestos y para los contribuyentes. Recuérdese que las dependencias o seccionales de la administración tributaria pueden formular consultas para que la Dirección de Gestión Jurídica fije la interpretación oficial de normas relacionadas con impuestos nacionales.

El acto demandado se expidió en vigencia del Decreto 4048 de 2008¹⁹, cuyo artículo 1° disponía que la DIAN tenía, entre otras funciones, actuar como autoridad doctrinaria en materia tributaria. Para ese efecto, el decreto asignó a la Dirección de Gestión Jurídica la función de absolver consultas sobre la interpretación de las normas tributarias nacionales y fijar criterios para determinar y mantener la unidad doctrinal en la interpretación de esas normas (artículos 19 y 20 ibíd.). El párrafo del artículo 20 ib., por su parte, establecía que los conceptos emitidos por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina sobre la interpretación y aplicación de las leyes tributarias que sean publicados, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la DIAN y, por ende, son de obligatoria observancia.

Lo anterior indica que la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN estaba habilitada para interpretar la Ley 1370, que reguló el impuesto al patrimonio, y definir la incidencia de ese impuesto en el régimen de estabilidad jurídica, establecido por la Ley 963.

Y en ese ejercicio hermenéutico, es normal que la DIAN acuda al texto de otras normas, esto es, que interprete de forma sistemática, para establecer el alcance del

¹⁹ Que fijaba la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, pero ha sido modificado, entre otros, por el Decreto 1321 de 2011.

impuesto nacional al patrimonio de la Ley 1370, pero eso no significa que esté fijando la interpretación oficial de normas diferentes a las tributarias y que eso genere un grave vicio de falta de competencia, como parece entenderlo la parte actora.

Para la Sala, la consulta que formuló la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá obligaba a la Dirección de Gestión Jurídica no solo a referirse a la norma tributaria cuya interpretación fijó (la Ley 1370) en el Concepto 098797 de 2010, sino a examinar otras normas (como la Ley 963), que justamente le permitieran fijar el entendimiento y sentido de la norma tributaria en el contexto del llamado régimen de estabilidad jurídica.

Por otra parte, tampoco es cierto que, en el Concepto 098797 de 2010, la DIAN hubiera asumido competencias de otras autoridades para supuestamente interpretar las cláusulas de los contratos de estabilidad jurídica. El acto demandado, se repite, únicamente interpretó las normas del impuesto al patrimonio de la Ley 1370, en el marco de los contratos de estabilidad jurídica que el Estado celebró con ciertos inversionistas, al amparo de la Ley 963. Pero no es que la DIAN hubiera llegado al punto de resolver algún conflicto particular y concreto que hubiera surgido entre el Estado y los inversionistas, ni que esté interfiriendo en el acuerdo de voluntades que pactaron, ni que hubieran usurpado las funciones del Comité de Estabilidad Jurídica. Nada de eso ocurrió.

La Sala no desconoce que la interpretación oficial que la DIAN estableció en el acto demandado podría llegar a tener incidencia cuando se decida la situación particular de algún contribuyente sujeto al régimen de estabilidad jurídica. Necesariamente esa interpretación será determinante a la hora de resolver algún conflicto jurídico tributario entre la DIAN y el inversionista. La interpretación oficial, se insiste, es un valioso mecanismo del que puede echar mano la administración de impuestos para resolver conflictos particulares y concretos con los contribuyentes, como los que surgen en la actuación de fiscalización que ejerce la autoridad tributaria.

Lo anterior sería suficiente para desestimar el cargo de falta de competencia en la expedición del acto demandado. No obstante, la Sala debe hacer dos precisiones adicionales.

Primera: conforme con la letra b) del artículo 4° de la Ley 963²⁰, el artículo 6° del Decreto 2950 de 2005²¹ y la Resolución 01 de 2005²², al Comité de Estabilidad

²⁰ **Artículo 4°.** *Requisitos esenciales de los contratos de estabilidad jurídica.* Los contratos de estabilidad jurídica deberán cumplir con la totalidad de los siguientes requisitos:

(...)

b) La solicitud de contrato será evaluada por un Comité que aprobará o improbará la suscripción del contrato conforme a lo establecido en el Plan Nacional de Desarrollo y al documento CONPES que para tal efecto se expida. (...).

²¹ **Artículo 6°.** **Evaluación y aprobación de la solicitud.** El Comité decidirá sobre la aprobación o improbación de la celebración del contrato. A dicha reunión podrá invitarse al peticionario para que amplíe los detalles de su solicitud.

Si el Comité considera necesario contar con conceptos adicionales de otras entidades, procederá a solicitarlos a través de la Secretaría Técnica, otorgando a la respectiva entidad un plazo máximo de diez (10) días hábiles para responder.

Si el Comité requiere información adicional del peticionario para tomar la decisión, o si considera que para la realización efectiva de las finalidades de generar inversión nueva y aumentar el crecimiento, desarrollo y bienestar social, la solicitud requiere de una modificación en cualesquiera o todos sus elementos, así lo indicará a la Secretaría, la cual devolverá la solicitud al peticionario indicando la información adicional requerida, o las modificaciones propuestas por el Comité, según sea el caso. El término previsto en el literal f) del artículo 4° de la Ley 963 de 2005 se suspenderá hasta que el peticionario allegue la información adicional o la modificación solicitada por el Comité.

La decisión final del Comité se notificará al peticionario, a través del Ministro del ramo en el que se efectúe la inversión, y contra ella sólo podrá interponerse el recurso de reposición.

²² **Artículo 2°.** *Funciones del Comité de Estabilidad Jurídica.* El Comité de Estabilidad Jurídica ejercerá las siguientes funciones:

1. Evaluar las solicitudes de celebración de contratos de estabilidad jurídica.
2. Aprobar o improbar la suscripción de contratos de estabilidad jurídica.
3. Negociar con el inversionista solicitante los términos específicos del contrato en cuanto a las normas incluidas en él, la duración del mismo, la forma de pago de la prima y los compromisos de impacto económico y social.

Jurídica²³, en general, le corresponde evaluar y decidir sobre la aprobación de las propuestas de contrato de estabilidad jurídica. Esa es una competencia que se ejerce de manera previa a la celebración del contrato y, desde luego, no incluye la posibilidad de definir algún conflicto particular entre el Estado y el inversionista.

Segunda: en el oficio 027067 del 20 de abril de 2010 la DIAN, a través de la Subdirección de Gestión Jurídica, decidió que no tenía competencia para fijar la interpretación oficial de la Ley 963, pues no es *«parte dentro de los contratos de estabilidad jurídica suscritos en el trámite previsto para la suscripción y ejecución de los referidos contratos, la competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se contrae a emitir un concepto —acto de trámite— respecto a la posibilidad de que las normas y actos invocados puedan ser objeto de estabilidad jurídica»*.

A juicio de la Sala, esa afirmación es cierta, pues la DIAN no podría interpretar ni definir el alcance del contrato celebrado entre el Estado y los inversionistas que se

-
4. Determinar si la duración del contrato de estabilidad jurídica propuesta por el inversionista se ajusta a los términos técnicos de la inversión objeto del contrato.
 5. Verificar el cumplimiento de los requisitos esenciales de los contratos de estabilidad jurídica establecidos en el artículo 4º de la Ley 963 de 2005.
 6. Estudiar el análisis de sensibilidad que presente el inversionista solicitante, en el cual se demuestre la importancia y el carácter determinante de las normas objeto de estabilidad jurídica sobre la decisión de inversión.
 7. Evaluar los efectos de la nueva inversión o la ampliación de la ya existente sobre la creación de empleo y demás factores de impacto económico y social, basándose en la información suministrada por el solicitante.
 8. Evaluar el plan específico de pago de la prima propuesto por el solicitante.
 9. Aprobar el nuevo titular de la inversión en caso de presentarse subrogación o cesión de esta, para efectos de mantener los derechos y obligaciones adquiridos en los contratos de estabilidad jurídica.
 10. Solicitar conceptos técnicos a otras entidades cuando lo estime necesario.
 11. Requerir información adicional al solicitante cuando lo considere conveniente.

²³ Que está integrado por el Ministro de Hacienda y Crédito Público, o su delegado, el Ministro de Comercio, Industria y Turismo, o su delegado, el Ministro del ramo en el que se efectúe la inversión, o su delegado, el Director del Departamento Nacional de Planeación, o su delegado, y el Director de la entidad autónoma, o su delegado, cuando se trate de normas expedidas por dichas entidades.

acogieron a la Ley 963. Pero de eso no se sigue que la DIAN no tenga competencia para interpretar, de manera general, las normas que regulan un impuesto nacional y definir la incidencia que tendría en el escenario del contrato de estabilidad jurídica, tal y como se ha venido explicando. Con todo, la decisión de la situación particular del contribuyente que se acogió al régimen de estabilidad jurídica se tendrá que hacer en la actuación administrativa correspondiente o en el proceso judicial que se promueva para definir el conflicto tributario que llegare a surgir entre el Estado y el contribuyente.

No prospera, en consecuencia, la nulidad por falta de competencia que invocó la parte actora. Queda así resuelto el primer problema jurídico.

2.2.2. Respuesta al segundo problema jurídico. Respecto de la violación de la Ley 1370 y de los artículos 83 de la Constitución Política y 2 CCA, al concluir la DIAN que el impuesto al patrimonio de la Ley 1370 no está amparado por el régimen de estabilidad jurídica de la Ley 963

Los demandantes (y, en términos generales, los coadyuvantes) interpretan que la Ley 1370 no estableció un nuevo impuesto al patrimonio, sino que se limitó a prorrogar la vigencia del impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1111. Que, en consecuencia, la Ley 1370 generó una modificación normativa adversa, en detrimento de los intereses de los inversionistas que se acogieron al régimen de estabilidad jurídica de la Ley 963.

La DIAN, en cambio, entiende que la Ley 1370 estableció un nuevo impuesto al patrimonio. Que, por consiguiente, ese nuevo impuesto no está amparado por el régimen de estabilidad jurídica de la Ley 963.

La Sala anticipa que acogerá la interpretación que indica que la Ley 1370 no creó un nuevo impuesto al patrimonio, sino que extendió, prorrogó, la vigencia del impuesto al patrimonio que venía regulando la Ley 1111. Y 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 en el contrato, siempre que en el contrato de estabilidad jurídica se hubiera identificado expresamente el impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1111.

Para explicar las razones por las que se acoge esa interpretación, la Sala se referirá: **i)** a la causal de nulidad por violación de la norma de sujeción y a la técnica para controlar judicialmente los conceptos jurídicos que expide la DIAN, **ii)** al impuesto al patrimonio, **iii)** al régimen de estabilidad jurídica, regulado en la Ley 963, **iv)** la incidencia en el impuesto al patrimonio de la Ley 1370, y, por último, se expondrán las conclusiones.

2.2.2.1 De la causal de nulidad por violación de la ley y de la técnica para controlar judicialmente los conceptos jurídicos en los que la DIAN fija la interpretación oficial de las normas sobre impuestos nacionales

La causal de nulidad asociada a la violación de la ley atañe al elemento contenido y objeto del acto administrativo o reglamento.

El objeto o contenido del acto administrativo está de alguna manera previamente establecido en la Constitución o la ley, salvo los casos de competencias discrecionales, esto es, en las que el funcionario tiene libertad para configurar el objeto del acto. El funcionario debe, previa corroboración de lo fáctico, configurar el objeto según lo que dijo la ley. De no ser así, la ley resultará violada y, de contera, el acto administrativo o reglamento será ilegal.

Ahora, la violación de la ley puede ocurrir: por falta de aplicación, por aplicación indebida y por interpretación errónea.

La falta de aplicación de una norma ocurre cuando se ignora la existencia de la norma aplicable al caso concreto o cuando, a pesar de que se conoce la norma, no se la aplica a la solución del caso. También sucede esa forma de violación cuando se acepta la existencia de la norma, pero se estima que es ineficaz en el mundo jurídico, ora porque se cree que no tiene validez en el tiempo, ora porque se cree que no tiene validez en el espacio.

La indebida aplicación, por su parte, ocurre cuando el precepto o preceptos jurídicos se usan o aplican, a pesar de no ser los pertinentes para resolver el asunto que es objeto de decisión. El error por aplicación indebida puede originarse por dos circunstancias: **i)** porque la administración se equivoca al escoger la norma, por inadecuada valoración del supuesto de hecho que la norma consagra y **ii)** porque la administración no establece de manera correcta la diferencia o la semejanza existente entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto.

La interpretación errónea, a su turno, se produce cuando el precepto o preceptos que se aplican son los que regulan el asunto por resolver, pero el operador los entiende equivocadamente y así, erróneamente comprendidos, los aplica en el acto administrativo o reglamento. Se presenta, entonces, cuando el operador o funcionario le asigna a la norma o normas un sentido o alcance que no les corresponde.

Ahora bien, cuando se trata de cuestionar la legalidad de los conceptos jurídicos que profiere la DIAN, es común que se aluda a la violación de la norma de sujeción, por interpretación errónea.

El análisis de esa modalidad de violación de la ley implica, por regla general, precisar, como primera medida, la interpretación, el sentido o el alcance de la norma

en la que debía fundarse el acto demandado. Precisada la interpretación de la disposición en que debía fundarse el acto demandado, se analiza si la norma fue aplicada a la situación jurídica subsiguiente, particular la más de las veces, en el sentido correcto de la norma interpretada, mecánica justamente aplicada cuando se compara la ley con el reglamento, pues este le debe sujeción a aquella.

Al examinar la legalidad de los conceptos contentivos de interpretación de la ley propiamente dicha, el análisis de la causal de nulidad por interpretación errónea llega hasta el punto de decidir si se avala o no la interpretación plasmada en el concepto oficial. No se coteja simplemente y de forma mecánica el concepto acusado con las normas en que debía fundarse, sino que se analiza la misma norma interpretada, esto es, lo que plasmó la administración tributaria en el concepto. Luego se examina la interpretación contenida en el acto acusado y se define si esa interpretación consultó o no las reglas de la hermenéutica jurídica, el espíritu de la norma interpretada y se decide si está conforme con la Constitución.

En esos casos, el Consejo de Estado está en el deber de interpretar la ley reinterpretada en el acto acusado para definir cuál es la interpretación acorde con la Constitución. *Mutatis mutandi*, es un ejercicio similar al que hace la Corte Constitucional cuando analiza las demandas de inexecutable de leyes que se basan en una interpretación de la norma. Al amparo de la doctrina del derecho viviente²⁴, la Corte Constitucional ha asumido excepcionalmente el control de constitucionalidad sobre la interpretación de una ley y no exclusivamente el control sobre el texto de la ley²⁵:

²⁴ Sobre la teoría del derecho viviente, puede consultarse la sentencia C-557 de 2001, en la que se explica: *“cuando una norma puede ser interpretada en más de un sentido y entre las interpretaciones plausibles hay una incompatible con la Constitución (...) la interpretación jurisprudencial y doctrinaria del texto normativo demandado debe ser tomada en cuenta para fijar el sentido, los alcances, los efectos, o la función de la norma objeto del control constitucional en un proceso, tal y como ha sido aplicada en la realidad”*.

²⁵ Ver, por ejemplo, la sentencia C-649 de 2010

Cuando la demanda surge de una determinada interpretación, se hace necesario distinguir entre enunciados normativos (disposiciones) y normas (contenidos normativos)²⁶, pues de un mismo enunciado normativo se pueden desprender varios contenidos normativos autónomos que según cómo se les interprete en conjunto, pueden resultar inconstitucionales o no. Por esto, si la demanda tiene como punto de partida una determinada interpretación –la que hace el demandante– de los contenidos normativos que se derivan de las disposiciones normativas, debe resultar claro para el juez constitucional, y así fundamentarlo el demandante, que esta interpretación es la única posible, o por lo menos es razonable, mientras que las otras son poco plausibles o inconstitucionales. Lo anterior debe estar representado en el escrito de la demanda, como presupuesto necesario de la naturaleza del control abstracto de constitucionalidad de las leyes que hace la Corte Constitucional.

En este orden de ideas, se puede concluir que, en principio, el objeto de un cargo de inconstitucionalidad es lograr que el juez constitucional expulse del orden jurídico un precepto legal; luego, no puede perseguir el propósito

²⁶ Sentencia C-1046 de 2001: *“...es necesario distinguir, tal y como esta Corte lo ha hecho, entre las nociones de “disposición” y de “contenido normativo”. Así, en general las expresiones normas legales, enunciados normativos, proposiciones normativas, artículos, disposiciones legales y similares se asumen como sinónimas. Sin embargo, lo cierto es que es posible distinguir entre, de una parte, los enunciados normativos o las disposiciones, esto es, los textos legales y, de otra parte, los contenidos normativos, o proposiciones jurídicas o reglas de derecho que se desprenden, por la vía de la interpretación, de esos textos. Mientras que el enunciado o el texto o la disposición es el objeto sobre el que recae la actividad interpretativa, las normas, los contenidos materiales o las proposiciones normativas son el resultado de las misma”*. También, en aplicación de la diferenciación entre disposición normativa y contenido normativo la Corte en la sentencia C-573 de 2004, rechazó la solicitud de inhibición de uno de los intervinientes en el proceso, que alegaba que la disposición normativa objeto de la revisión (un inciso del artículo 8º de la Ley 812 de 2003 *Por la cual se aprueba el Plan Nacional de Desarrollo 2003-2006, hacia un Estado comunitario*) configuraba la descripción de un programa sin efectos normativos, es decir sin contenido normativo. Frente a lo que la Corte dijo: *“...la inclusión de un programa específico en el Plan de Desarrollo tiene al menos el siguiente efecto normativo concreto: permitir que en el presupuesto sean apropiadas las correspondientes partidas para desarrollar ese programa”*. De igual manera, a partir de la mencionada distinción en las sentencias C-207/03 y C-048/04 se ratificó lo dicho en la C-426/02, en el sentido de establecer que *“[e]l hecho de que a un enunciado normativo se le atribuyan distintos contenidos o significados, consecuencia de la existencia de un presunto margen de indeterminación semántica, conlleva a que la escogencia práctica entre sus diversas lecturas trascienda el ámbito de lo estrictamente legal y adquiera relevancia constitucional, en cuanto a que sus alternativas de aplicación pueden resultar irrazonables y desconocer los mandatos superiores”*.

general consistente en que se establezca una interpretación conforme a la Constitución, pues este principio obliga a los operadores jurídicos en sede de aplicación, y su vigencia implica que la Corte sólo podrá dictar una sentencia interpretativa de manera excepcional, si el precepto tiene como interpretación más razonable, una que resulta constitucional.

Y es cierto, la ley puede admitir diversas interpretaciones y algunas de esas interpretaciones pueden resultar contrarias a la Constitución. Pero corresponde al juez (Corte Constitucional o Consejo de Estado, según sea el caso) determinar cuál es la interpretación (la regla normativa, en palabras de la Corte) que está conforme con la Constitución.

2.2.2.2 Del impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1370

El antecedente más remoto del impuesto al patrimonio se halla en la Ley 78 de 1935, que lo estableció como un impuesto complementario al impuesto sobre la renta, con el propósito de gravar el patrimonio, es decir, los derechos apreciables en dinero de una persona.

El impuesto así concebido fue objeto de algunas modificaciones por la Ley 45 de 1992, la Ley 135 de 1944, el Decreto 250 de 1973, el Decreto 2317 de 1953, la Ley 81 de 1960, el Decreto 2053 de 1974, la Ley 9 de 1983, la Ley 84 de 1988 y el Decreto 1321 de 1989. Pero, en términos generales, siempre se mantuvo el propósito de gravar la riqueza.

La Ley 6 de 1992 derogó el impuesto al patrimonio. Y, finalmente, dicho impuesto fue reincorporado por la Ley 863 de 2003, norma que viene a ser el antecedente más reciente del impuesto al patrimonio que hoy conocemos. En efecto, la Ley 863 de 2003 creó el impuesto al patrimonio por los años 2004, 2005 y 2006. Inicialmente, el impuesto fue establecido como una medida temporal para atender

una coyuntura fiscal específica²⁷. El impuesto estaba a cargo de las personas jurídicas y naturales, sociedades de hecho, declarantes del impuesto sobre la renta, que, al 1º de enero de cada año o periodo, tuvieran una riqueza superior a \$ 3.000.000.000.

Para los efectos del impuesto establecido por la Ley 863, la riqueza era equivalente al total del patrimonio líquido, que, según el artículo 282 ET —norma del impuesto sobre la renta— corresponde a la diferencia entre el patrimonio bruto y las deudas a cargo del contribuyente. El patrimonio bruto, a su vez, está constituido, según lo dispone el artículo 261 ET, por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero, poseídos por el contribuyente en el último día del año o periodo gravable.

Por derechos apreciables en dinero, a su turno, se entiende los derechos reales y personales, en cuanto sean susceptibles de ser utilizados en cualquier forma para la obtención de una renta, conforme lo dispone el artículo 262 ET.

Más tarde, la Ley 1111 de 2006 amplió la vigencia del impuesto al patrimonio para los años 2007, 2008, 2009 y 2010, esto es, el impuesto siguió siendo

²⁷ [En la ponencia para primer debate al proyecto de Ley 155 de 2003 Cámara, 134 de 2003 Senado](#) se señala:

El presente proyecto de ley se presenta en una coyuntura particularmente difícil para las finanzas públicas, por cuanto el ejecutivo cimentó su estrategia de ajuste fiscal, por la vía del congelamiento del gasto, mediante un referendo. La situación fiscal se explica en la exposición de motivos, por ello no es necesario referirse de nuevo a ella, salvo para indicar que el ejecutivo con esas mismas cifras llegó en la exposición de motivos del Proyecto de Ley de Presupuesto 2004 a consideraciones distintas, principalmente en relación con la sostenibilidad de la deuda.

(...)

Por las consideraciones anteriores, la Comisión de Ponentes propone este tributo de forma temporal para patrimonios significativamente elevados en la Economía Colombiana (más de 3.000.000 millones) y una tarifa moderada del 0.3%. El rendimiento en términos de recaudo de este tributo se estima en \$439 mil millones en el año 2004. El tributo propuesto afectaría a menos de 7.000 contribuyentes (entre empresas y personas naturales). Gaceta del Congreso 634 27 de noviembre de 2003.

eminentemente temporal. La Ley 1111 dispuso, al igual que la Ley 863, que el hecho generador es la posesión de riqueza a 1º de enero del año 2007, igual o superior a \$ 3.000.000.000.

Más adelante, la Sala se detendrá en los demás elementos del tributo para demostrar que, salvo algunas pequeñas modificaciones, siempre han sido similares las características estructurales del tributo, en especial, frente a la regulación de las leyes 1111 y 1370, que es lo que aquí interesa.

En efecto, la Ley 1370 se ocupó una vez más del impuesto al patrimonio por el año 2011. De forma similar a las Leyes 863 y 1111, la Ley 1370 estableció que el tributo se causaba el 1º de enero de 2011. Pero, a diferencia de las anteriores regulaciones, la Ley 1370 determinó que el pago debía efectuarse en ocho cuotas durante los años 2011, 2012, 2013 y 2014. Esta norma también mantuvo la idea inicial de que el impuesto al patrimonio se establecía de manera temporal.

En el cuadro siguiente la Sala propone la comparación del impuesto al patrimonio regulado por las leyes 1111 y 1370:

Ley 1111 de 2006	Ley 1370 de 2009
<p>Artículo 25. Modifícase el artículo 292 del Estatuto Tributario, el cual queda así:</p> <p>Artículo 292. Impuesto al patrimonio. Por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010, créase el impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado.</p> <p>Parágrafo. Los contribuyentes podrán imputar el impuesto al patrimonio contra la cuenta de revalorización del patrimonio, sin afectar los resultados del ejercicio.</p>	<p>ARTÍCULO 1o. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:</p> <p>Artículo 292-1. Impuesto al Patrimonio. Por el año 2011, créase el impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado.</p> <p>Los contribuyentes podrán imputar el impuesto al patrimonio contra la cuenta de revalorización del patrimonio, sin afectar los resultados del ejercicio.</p>

<p>Artículo 26. Modifícase el artículo 293 del Estatuto Tributario, el cual queda así:</p> <p>Artículo 293. <i>Hecho generador.</i> El impuesto a que se refiere el artículo anterior se genera por la posesión de riqueza a 1º de enero del año 2007, cuyo valor sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$ 3.000.000.000).</p>	<p>ARTÍCULO 2o. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:</p> <p>Artículo 293-1. <i>Hecho generador.</i> Por el año 2011, el impuesto al patrimonio, al que se refiere el artículo 292-1, se genera por la posesión de riqueza a 1o de enero del año 2011, cuyo valor sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000).</p>
<p>Artículo 27. Modifícase el artículo 294 del Estatuto Tributario, el cual queda así:</p> <p>Artículo 294. <i>Causación.</i> El impuesto al patrimonio se causa el 1º de enero de cada año, por los años 2007, 2008, 2009 y 2010.</p>	<p>ARTÍCULO 3o. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:</p> <p>Artículo 294-1. <i>Causación.</i> El impuesto al patrimonio a que se refiere el artículo 292-1 se causa el 1o de enero del año 2011.</p>
<p>Artículo 28. Modifícase el artículo 295 del Estatuto Tributario, el cual queda así:</p> <p>Artículo 295. <i>Base gravable.</i> La base imponible del impuesto al patrimonio está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1º de enero del año 2007, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos veinte millones de pesos (\$220.000.000) del valor de la casa o apartamento de habitación.</p>	<p>ARTÍCULO 4o. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:</p> <p>Artículo 295-1. <i>Base gravable.</i> La base imponible del impuesto al patrimonio a que se refiere el artículo 292-1 está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1o de enero del año 2011, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones poseídas en sociedades nacionales, así como los primeros trescientos diecinueve millones doscientos quince mil pesos (\$319.215.000) del valor de la casa o apartamento de habitación.</p> <p>En el caso de las cajas de compensación, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales, la base gravable está constituida por el patrimonio líquido poseído a 1o de enero del año 2011, vinculado a las actividades sobre las cuales tributa como contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios.</p> <p>PARÁGRAFO. Se excluye de la base para liquidar el impuesto al patrimonio, el valor patrimonial neto de los activos fijos inmuebles adquiridos y/o destinados al control y mejoramiento del medio ambiente por las empresas públicas de acueducto y alcantarillado.</p>

	<p>Igualmente se excluye el valor patrimonial neto de los bienes inmuebles del beneficio y uso público de las empresas públicas de transporte masivo de pasajeros, así como el VPN de los bancos de tierras que posean las empresas públicas territoriales destinadas a vivienda prioritaria.</p> <p>Así mismo, se excluye de la base el valor patrimonial neto de los aportes sociales realizados por los asociados, en el caso de los contribuyentes a que se refiere el numeral 4 del artículo 19 de este Estatuto.</p>
<p>Artículo 29. Modifícase el artículo 296 del Estatuto Tributario, el cual queda así:</p> <p>Artículo 296. <i>Tarifa.</i> La tarifa del impuesto al patrimonio es del uno punto dos (1.2%) por cada año, de la base gravable establecida de conformidad con el artículo anterior.</p> <p>Artículo 30. Modifícase el artículo 298 del Estatuto Tributario, el cual queda así:</p> <p>Artículo 298. <i>Declaración y pago.</i> El impuesto al patrimonio deberá liquidarse en el formulario oficial que para el efecto prescriba la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y presentarse con pago en los bancos y demás entidades autorizadas para recaudar ubicados en la jurisdicción de la Administración de Impuestos y Aduanas o de Impuestos Nacionales, que corresponda al domicilio del sujeto pasivo de este impuesto, dentro de los plazos que para tal efecto reglamente el Gobierno Nacional.</p>	<p>ARTÍCULO 5o. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:</p> <p>Artículo 296-1. <i>Tarifa.</i> La tarifa del impuesto al patrimonio a que se refiere el artículo 292-1 es la siguiente:</p> <p>Del dos punto cuatro por ciento (2.4%) para patrimonios cuya base gravable sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000) sin que exceda de cinco mil millones de pesos (\$5.000.000.000).</p> <p>Del cuatro punto ocho por ciento (4.8%) para patrimonios cuya base gravable sea igual o superior a cinco mil millones de pesos (\$5.000.000.000).</p> <p>En ambos casos establecida dicha base gravable de conformidad con el artículo 297-1.</p> <p>PARÁGRAFO. El impuesto al patrimonio para el año 2011 deberá liquidarse en el formulario oficial que para el efecto prescriba la DIAN 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 que establezca el Gobierno Nacional.</p>

	<p>ARTÍCULO 6o. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:</p> <p>Artículo 297-1. <i>Entidades no sujetas al impuesto.</i> No están obligadas a pagar el impuesto al patrimonio de que trata el artículo 292-1, las entidades a las que se refiere el numeral 1 del artículo 19, las relacionadas en los artículos 22, 23, 23-1 y 23-2, así como las definidas en el numeral 11 del artículo 191 del Estatuto Tributario. Tampoco están sujetas al pago del impuesto las entidades que se encuentren en liquidación, concordato, liquidación forzosa administrativa, liquidación obligatoria o que hayan suscrito acuerdo de reestructuración de conformidad con lo previsto en la Ley 550 de 1999, o acuerdo de reorganización de la Ley 1116 de 2006.</p>
	<p>ARTÍCULO 8o. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:</p> <p>Artículo 298-5. <i>Control y sanciones.</i> En relación con el impuesto al patrimonio a que se refiere el artículo 292-1, además de los hechos mencionados en el artículo 647 de este Estatuto, constituye inexactitud sancionable de conformidad con el mismo, la realización de ajustes contables y/o fiscales, que no correspondan a operaciones efectivas o reales y que impliquen la disminución del patrimonio líquido, a través de omisión o subestimación de activos, reducción de valorizaciones o de ajustes o de reajustes fiscales, la inclusión de pasivos inexistentes o de provisiones no autorizadas o sobreestimadas de los cuales se derive un menor impuesto a pagar. Lo anterior sin perjuicio de las sanciones penales a que haya lugar.</p> <p>La DIAN establecerá programas prioritarios de control sobre aquellos contribuyentes que declaren un patrimonio menor al patrimonio fiscal declarado o poseído a 1o de enero del año inmediatamente anterior, con el fin de verificar la exactitud de la declaración y de establecer la ocurrencia de hechos económicos generadores del</p>

	impuesto que no fueron tenidos en cuenta para su liquidación.
--	---

De la comparación de las normas transcritas, la Sala considera que la Ley 1370 no modificó propiamente el texto de los artículos 292 a 296 y 298 ET (que, a su turno, habían sido modificados en el 2006 por los artículos 25 a 29 de la Ley 1111), sino que incorporó al Estatuto Tributario los artículos 292-1, 293-1, 294-1, 295-1, 296-1, 297-1, 298-4 y 298-5 (artículos 1 a 8 de la Ley 1370).

Justamente ese es el principal argumento que la DIAN expuso en el Concepto 09879 de 2010 para interpretar que es un nuevo impuesto al patrimonio, esto es, que no prorrogó ni amplió la vigencia del impuesto al patrimonio de la Ley 1111. Empero, a juicio de la Sala, así el legislador haya optado por decir que la Ley 1370 creaba el impuesto al patrimonio de 2011, lo realmente determinante es que son comunes los elementos estructurales del impuesto al patrimonio regulado por las leyes 1111 y 1370. Y eso resulta determinante para concluir que, contra lo dicho en el acto demandado, la Ley 1370 prorrogó, extendió, la vigencia del impuesto al patrimonio de la Ley 1111, mas no que creó un nuevo impuesto, por las razones que se exponen enseguida:

Primera. Al momento de la promulgación de la Ley 1370 —30 de diciembre de 2009— estaba aún vigente el impuesto al patrimonio de la Ley 1111. Por razones de técnica legislativa y conveniencia, en especial, para no afectar la causación del impuesto al patrimonio vigente, el legislador optó por decir que incorporaba artículos nuevos al Estatuto Tributario y que creaba un nuevo impuesto al patrimonio para el 2011. En la ponencia para primer debate del Proyecto de Ley 195 de 2009²⁸ se propuso adicionar el Estatuto Tributario para efectos de crear el impuesto al patrimonio por los años 2011 al 2014, así:

Las Comisiones de Ponentes avalan la técnica empleada por el Gobierno Nacional en su propuesta, en el sentido de adicionar el Estatuto Tributario con

²⁸ Por la cual se adiciona parcialmente el Estatuto Tributario. Gaceta del Congreso 1186 del 19 de noviembre de 2009.

un nuevo articulado del impuesto al patrimonio aplicable por los años 2011 a 2014, para preservar los términos iniciales de creación establecidos en la Ley 1111 de 2006 que hace referencia al impuesto al patrimonio por los años 2007 a 2010. **En consecuencia, el nuevo impuesto al patrimonio no afectará en ningún sentido la causación del actual impuesto al patrimonio durante el año 2010.** (Se resalta).

A simple vista, es válido que el legislador haya optado por la técnica de incorporar nuevos artículos al Estatuto Tributario, pues ciertamente eso hace parte de la libertad de configuración de la ley. Pero lo cierto es que ese simple argumento no permite afianzar la idea de que es nuevo el impuesto al patrimonio de la Ley 1370. No basta decir que es nuevo, cuando lo cierto es que simplemente amplió la vigencia de un impuesto que, como se dijo, venía rigiendo desde la Ley 863.

Es más, ni siquiera con que se acepte que la finalidad era no afectar la causación del impuesto al patrimonio de la Ley 1111 se puede respaldar la interpretación que la DIAN plasmó en el Concepto 09879 de 2010, habida cuenta de que la modificación propuesta tenía por objeto gravar el patrimonio poseído el primero de enero del año 2011. Para no afectar el impuesto de los años 2007 a 2010, bastaba con advertir que las nuevas reglas de tributación de ese impuesto regían únicamente a partir del año 2011.

Segunda. Más que decir que la Ley 1370 no modificó la Ley 1111 y que, por tanto, adoptó el «*nuevo impuesto al patrimonio*» para el año 2011, la DIAN debió detenerse a examinar si existía algún tipo de coincidencia, de relación, entre el impuesto al patrimonio de la Ley 1111 y el de la Ley 1370, porque eso al final le habría permitido concluir que la Ley 1370 simplemente prorrogó la vigencia del impuesto al patrimonio de la Ley 1111. Veamos.

i) Los artículos 292-1, 293-1, 294-1, 295-1, 296-1 ET (que son los que adicionó la Ley 1370), en términos generales, coinciden con los artículos 292 a 295 ET (que corresponden a los artículos 25 a 28 de la Ley 1111). De modo que los sujetos pasivos, el hecho generador y la determinación de la base gravable son, a grandes

rasgos, similares.

ii) Las leyes 1111 y 1370 coinciden en tener a la riqueza, como la materia imponible, que equivale, para los efectos del impuesto regulado en las dos normas, al patrimonio líquido, que debía determinarse según las reglas del artículo 282 ET.

iii) El impuesto al patrimonio regulado por las leyes 1111 y 1370 recae sobre las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, es decir, en ambas leyes coinciden en el mismo sujeto pasivo.

iv) En cuanto al hecho generador, ambas leyes establecen que el impuesto se genera por la posesión de riqueza igual o superior a \$ 3.000.000.0000. Por razones obvias, la única diferencia que existe es que en la Ley 1111 la base se calculaba el 1º de enero de cada año gravado (2007 a 2010), en tanto que en la Ley 1370 debía verificarse el primero de enero de 2011.

v) La base gravable también coincide en las Leyes 1111 y 1370, que, como ya se advirtió, corresponde al patrimonio líquido, determinado según las reglas del artículo 282 ET. Además, tanto la Ley 1111 como la Ley 1370 permiten excluir de la base gravable el valor de las acciones o participaciones en sociedades nacionales y, hasta cierto monto, el de la casa de habitación.

El párrafo de la Ley 1370 también permite excluir de la base: **a)** el valor patrimonial neto de los activos fijos inmuebles adquiridos y/o destinados al control y mejoramiento del medio ambiente por las empresas públicas de acueducto y alcantarillado; **b)** el valor patrimonial neto de los inmuebles del beneficio y uso público de las empresas públicas de transporte masivo de pasajeros, así como el VPN de los bancos de tierras que posean las empresas públicas territoriales destinadas a vivienda prioritaria, y **c)** el valor patrimonial neto de los aportes sociales realizados por los asociados, en el caso de los contribuyentes a que se

refiere el numeral 4 del artículo [19](#) ET.

Empero, esas nuevas exclusiones, a juicio de la Sala, no comportan una modificación a la base gravable del impuesto al patrimonio que regulaba la Ley 1111.

vi) Algunas modificaciones se presentan también en la tarifa y en la causación del impuesto. La Ley 1111 estableció que la tarifa era de 1.2 % para todos los casos, mientras que la Ley 1370 fijó tarifas diferenciales de 2.4 % o del 4.8 %, aplicables en función de la base gravable²⁹.

vii) En cuanto a la causación —es decir, al momento en que nace la obligación tributaria, por cumplirse el hecho imponible, para el caso del impuesto al patrimonio, la posesión de la riqueza en determinada fecha—, la Ley 1111 dispuso que el impuesto se causaba en los años 2007 a 2010, mientras que la Ley 1370 la limitó al año 2011, pero difirió el pago de la obligación en ocho cuotas exigibles durante el 2011, 2012, 2013 y 2014.

Lo anterior permite a la Sala concluir que, a pesar de que formalmente la Ley 1370 aluda a la creación del «*nuevo impuesto al patrimonio*» del año 2011, lo que

²⁹ Conviene precisar que la tarifa del impuesto al patrimonio de la Ley 1370 sufrió modificaciones por parte del artículo 10 de la Ley 1430 de 2010: 2.4 % para patrimonios entre 3.000 y 5.000 millones de pesos y del 4.8 % sobre la base gravable prevista en el artículo 295-1 ET, cuando el patrimonio líquido sea superior a 5.000 millones de pesos.

El Decreto ley 4825 de 2010 —dictado al amparo de la emergencia económica, social y ecológica declarada por el Decreto 4580 de 2010—, a su turno, dispuso crear un nuevo impuesto al patrimonio y la sobretasa al impuesto al patrimonio ya existente, establecido en la Ley 1370, para atender la emergencia invernal del año 2010. En concreto, ese decreto amplió la cobertura del impuesto al patrimonio, al punto que fijó la tarifa del 1 % sobre los patrimonios entre 1.000 y 2.000 mil millones de pesos, y del 1.4 % para los patrimonios entre 2.000 y menos de 3.000 millones. Además, para los patrimonios superiores a 3.000 millones se fijó la sobretasa del 25 %.

realmente ocurrió es que la Ley 1370 prorrogó la vigencia de la Ley 1111, que inicialmente fijó el impuesto por los periodos 2007 a 2010, para establecer el impuesto al patrimonio también para el año 2011.

Se repite: en ambas leyes son comunes los elementos estructurales del tributo (sujetos pasivos, el hecho generador y la base gravable). Y, en últimas, lo definitivo es que la voluntad del legislador siempre haya sido gravar la posesión de riqueza, aunque por razones de técnica legislativa el impuesto se haya denominado como «*nuevo impuesto al patrimonio*».

Tercera. Fuera de lo anterior, conviene decir que, por regla general, los efectos de las normas cesan **i)** porque se cumple el plazo para el que fueron dictadas —el caso de las normas de carácter temporal—; **ii)** porque son derogadas, de forma expresa o tácita, o **iii)** porque el juez las declara inconstitucionales o ilegales.

En el primer evento, es posible que una norma sea temporal, en cuyo caso, una vez concluido el plazo, por ejemplo, el tributo pierde vigencia automáticamente, sin necesidad de que una ley de manera expresa así lo decrete. Sin embargo, bien puede el legislador extender el plazo, la vigencia, de la norma que inicialmente concibió el tributo como temporal. De hecho, el legislador podría optar por volver definitivo y permanente el tributo que se promulgó para un periodo específico.

Justamente, esto es lo que ha venido ocurriendo con el impuesto al patrimonio, por lo menos a partir de la Ley 863, que, como antes se explicó, creó el impuesto al patrimonio con efectos temporales, esto es, para los años 2004, 2005 y 2006, y con el propósito de atender una coyuntura fiscal específica. La Ley 1111 conservó el carácter temporal del impuesto al patrimonio, por los años 2007, 2008, 2009 y 2010. Lo propio hizo la Ley 1370, pero solo para el año 2011 (incluso con las modificaciones introducidas por la Ley 1430 de 2010 y el Decreto ley 4825 de 2010).

Cuarta. En la exposición de motivos del Proyecto de Ley 195 de 2009 Senado, que

culminó con la expedición de la Ley 1370, se dejó planteada la preocupación del Gobierno Nacional frente a la pérdida de vigencia de la Ley 1111 y, por ende, se expuso la necesidad de mantener el ingreso y no afectar el recaudo tributario³⁰:

El Gobierno Nacional viene evidenciando una importante pérdida de dinamismo en sus ingresos, como consecuencia de los efectos de la crisis económica mundial. Un impacto negativo adicional se registrará a partir de 2011, cuando la Nación deje de percibir los ingresos provenientes del impuesto al patrimonio creado en la Ley 1111 de 2006. (...)

Por cuenta de la crisis financiera internacional, los ingresos tributarios recibirán el mayor efecto negativo en 2009 y 2010, frente a lo esperado antes de la crisis. De ese año en adelante se observará una recuperación gradual de los mismos de manera consistente con la recuperación del crecimiento económico. Sin embargo, un hecho exógeno adicional afectará de nuevo, en forma negativa, el comportamiento de los ingresos tributarios a partir de 2011: la expiración del impuesto al patrimonio de que trata la Ley 1111 de 2006. (...) En primer lugar, se propone por cuatro años, un nuevo impuesto transitorio al patrimonio, cuya base de contribuyentes tendría como sujetos pasivos a los poseedores de patrimonios líquidos iguales o superiores a \$3.000 millones, los cuales se gravarían con una tarifa del 0,6%. Se estima que el efecto sobre el recaudo de esta propuesta se aproxima a \$1,3 billones en el año 2011. **Es importante resaltar que el impuesto al patrimonio creado mediante la Ley 1111 de 2006, no sufre modificación alguna con la presente propuesta.** (Se resalta).

En la ponencia para primer debate en la Cámara quedó claro que el legislador compartió los motivos que el Gobierno planteó para justificar la iniciativa de establecer, una vez más, el impuesto al patrimonio³¹: *«tal como se manifestó en la Exposición de Motivos por parte del Gobierno Nacional al radicar el proyecto de ley, es evidente la afectación del recaudo tributario como consecuencia de los efectos de la crisis económica mundial. Dicha afectación se acentuará a partir del año 2011, cuando la Nación deje de percibir los ingresos provenientes del impuesto al patrimonio creado con carácter temporal en la Ley 1111 de 2006»*.

Y eso indica que, ante la coyuntura fiscal que podía presentarse, el propósito tanto del gobierno como del legislador fue conservar el ingreso que provenía del impuesto

³⁰ Gaceta del Congreso 599 del 23 de agosto de 2009.

³¹ Gaceta del Congreso 1186 del 19 de noviembre de 2009.

al patrimonio de la Ley 1111, así sea que, por las razones de técnica legislativa que antes se mencionaron, el legislador haya optado por decir que la Ley 1370 creaba un «*nuevo impuesto al patrimonio*» para el año 2011.

En definitiva: la Sala no comparte la interpretación que la DIAN fijó en el Concepto 098797 de 2010, porque evidentemente la Ley 1370 no creó un nuevo impuesto al patrimonio para el 2011, sino que prorrogó la vigencia del impuesto al patrimonio de 2011.

Hasta aquí, le asiste razón a la parte actora y a los coadyuvantes, en cuanto alegan que es errónea la interpretación plasmada en el acto demandado frente a la naturaleza del impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1370. Realmente, la ley 1370 no creó un nuevo impuesto al patrimonio. En lo que sigue, la Sala se ocupará de decidir cuál es la incidencia de esa interpretación en el contexto del régimen de estabilidad jurídica de la Ley 963.

2.2.2.3 Del régimen de estabilidad jurídica creado por la Ley 963 de 2005 y la incidencia en el impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1370

La Ley 963 de 2005 adoptó en Colombia el régimen de estabilidad jurídica como un instrumento para promover y asegurar la inversión nacional y extranjera, mediante el mecanismo de autorizar que el Estado celebre contratos con los inversionistas para estabilizar el régimen jurídico necesario y determinante de la inversión. El Estado aseguraba que la inversión no se viera afectada por modificaciones normativas adversas.

El artículo 1º de la Ley 963 define los contratos de estabilidad jurídica en los siguientes términos:

ARTÍCULO 1º. 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.

Los antecedentes del proyecto que culminó con la promulgación de la Ley 963 muestran que la iniciativa fue presentada por el Gobierno Nacional para atraer la inversión nacional y extranjera, a cambio de que el Estado generara confianza y estabilidad en el régimen jurídico necesario para la inversión³². Inicialmente la iniciativa se denominó «*contratos de confianza inversionista*» y se sustentó así:

³² El proyecto de ley núm. 15, “por la cual se instaura la ley de estabilidad jurídica para los inversionistas en Colombia”, tenía por finalidad crear confianza entre los inversionistas, mediante el mecanismo de estabilizar las condiciones que originaron la inversión. La propuesta establecía que el Gobierno Nacional debía indemnizar los perjuicios que se causaran por el cambio de legislación.

El artículo 1º del proyecto decía:

De los contratos de confianza inversionista. Establécense los contratos de confianza inversionista destinados a promover inversiones nuevas en el territorio nacional.

*Mediante estos contratos las entidades y organismos estatales enumerados en esta ley, garantizarán a los inversionistas nacionales y extranjeros que suscriban el respectivo contrato que, **si las normas específicas previstas en dichos contratos** son modificadas durante el tiempo de duración de los mismos, causando un daño cierto a los contratistas, estos serán indemnizados de conformidad con la presente ley. (Se resalta).*

Para promover la claridad en la reglas de juego, el Gobierno presenta la novedosa figura de los contratos de confianza inversionista, mediante la cual la Nación garantiza a quienes efectúen inversiones nuevas por montos iguales o superiores a cincuenta mil millones de pesos colombianos (\$50.000.000.000), que en caso de que sean modificadas ciertas disposiciones normativas específicas previstas en dichos contratos, cuya estabilidad sea determinante en la decisión de inversión, estos serán indemnizados.

Lo que pretende el Gobierno es que el inversionista tenga la confianza y seguridad de que **aquellos incisos, ordinales, literales, párrafos o artículos específicos de leyes o actos administrativos, que sean trascendentales para conformar su decisión de invertir**, no le sean modificados en su detrimento. (...)

Los contratos son un compromiso que asume libremente la Nación, representada por el Ministro de Hacienda y Crédito Público y el Ministro del ramo, para mitigar las consecuencias de **cambios normativos específicos, en las condiciones y con las limitaciones previstas en el contrato**. De esta manera la Nación le apuesta plenamente a la estabilidad en las reglas del juego, a la generación de inversión y al desarrollo económico y social.

En la medida en que las inversiones pueden verse afectadas por la inestabilidad de un gran número de normas, los inversionistas que reúnan las características previstas en el Proyecto de ley, pueden proponer al Gobierno la celebración de un contrato de confianza inversionista **sobre cualquier ley o acto administrativo de carácter nacional que sea primordial en su decisión de invertir**. (Se resalta).

Interesa destacar las intervenciones que se dieron en el seno del Congreso para respaldar la iniciativa del Gobierno Nacional³³. En la exposición de los motivos se advierte que el propósito general del régimen era crear un ambiente de estabilidad jurídica, seguridad y confiabilidad para quien decidiera emprender un proyecto de inversión en el país. Por ejemplo, en la ponencia para primer debate del senado se lee:

La actividad de los inversionistas solo puede fructificar en ambientes donde impere la estabilidad jurídica, la seguridad y confiabilidad legal e institucional, es decir en entornos que conserven formalidades de equilibrio que impidan

³³ Los antecedentes más importantes de la Ley 963 aparecen descritos en la sentencia C-320 de 2006, en la que la Corte Constitucional decidió la demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 1, 2, 3, 4 y 6 (parciales) de la Ley 963 de 2005.

cambios abruptos y, a consecuencia de ello, no alteren sustancialmente las reglas sobre las cuales se establecieron o pactaron las inversiones, pues tales modificaciones redundan en contra de la credulidad depositada en las autoridades nacionales y, al mismo tiempo, ahuyenta a potenciales inversores por los perjuicios que podría acarrearles.

Estricto sensu, la estabilidad alude a la firmeza que ofrecen las decisiones adoptadas por las autoridades económicas para estimular y brindar seguridades y confianza a los inversionistas, conducta diametralmente opuesta a cualquier manifestación de incertidumbre e inseguridad; al mantenimiento de los factores normativos y las reglas legales que dieron origen a una relación contractual, sin que sufran variaciones repentinas que puedan aminorar el aval jurídico que protege y garantiza a las inversiones.

En esencia el proyecto pretende generar confianza entre los inversionistas nacionales y extranjeros, mediante la expedición de una normativa que les asegure que la legislación que les sirvió de incentivo para desarrollar planes de inversión de naturaleza productiva no será cambiada, reformando las bases jurídicas que los motivaron a realizarlas; y ante la eventualidad de que suceda lo anterior, el Gobierno Nacional se obliga a indemnizar los perjuicios que tal reemplazo legislativo causare, hasta por una cuantía igual al desembolso realmente efectuado.

Como quiera que la estabilidad jurídica constituye la condición sine qua non para responder a la certidumbre depositada por los inversores en las autoridades económicas y en los organismos centralizados y descentralizados del orden nacional, es procedente proponer una modificación al título del proyecto que refleja con exactitud el contenido del mismo, pues no se trata simplemente de “promover la confianza inversionista en Colombia” sino de consagrar estímulos y asegurar condiciones de permanencia y durabilidad jurídica a los desembolsos que realicen los inversionistas dentro del respeto al marco jurídico que les sirvió de basamento a su decisión. En consecuencia el proyecto se titulará: Ley de Estabilidad Jurídica para los Inversionistas en Colombia.

Y con el objeto de sustentar algunas modificaciones a la iniciativa gubernamental, en la ponencia para primer debate en la Cámara se expuso lo siguiente frente a los objetivos del proyecto de ley:

- **Estimular nueva inversión**

Para alcanzar una tasa de crecimiento que le permita al país un mayor nivel de desarrollo, es necesario lograr un crecimiento económico del orden del 4% anual, razón por la cual, entre las diversas acciones que se deben adelantar

para este fin, se hace inminente aumentar la inversión. Este proyecto de ley pretende ser entonces una herramienta de incentivo a la inversión. (...)

- **Responder a una de las más apremiantes necesidades de los inversionistas**

La estabilidad jurídica es una de las causas que más incide en la determinación de invertir en un determinado país. Por ende, el constante cambio en la normatividad y las permanentes variaciones en las reglas de juego desestimulan la inversión, debido a la imposibilidad de poder establecer de antemano los riesgos y beneficios que ella implica.

El proyecto de ley que se presenta permite al inversionista tener certeza suficiente sobre **la estabilidad de las normas específicas** que son determinantes para su inversión.

- **Lograr un equilibrio entre los intereses de los inversionistas y el interés general**

Este proyecto de ley mantiene el equilibrio entre los intereses de las partes involucradas. Al inversionista le permite obtener estabilidad jurídica respecto a normas, tanto de orden nacional como local, y sus interpretaciones administrativas vinculantes, siempre que sean determinantes para su inversión; (...)

Características de los contratos de estabilidad jurídica

1. Mediante estos contratos se asegura a los inversionistas nacionales o extranjeros que los suscriban, que si durante su vigencia se modifican en forma adversa **las normas o interpretaciones estipuladas en dichos contratos**, estas modificaciones no les serán aplicables durante el término de duración de los mismos (art. 1º). Así, las normas que se señalen en el contrato como determinantes de la inversión se mantendrán incólumes durante la vigencia del contrato, aun a pesar de ser modificadas, teniendo en cuenta las excepciones que para tal efecto señala el proyecto de ley. (...)

3. Las normas sobre las cuales puede recaer la estabilidad contractual son aquellos **artículos, incisos, ordinales o literales expresamente identificados de leyes, decretos o actos administrativos de carácter general del orden nacional, así como las interpretaciones administrativas vinculantes efectuadas por entidades centrales y descentralizadas del orden nacional o entidades autónomas** (art. 3º).

4. También se conferirá estabilidad sobre tributos nuevos que no existían al momento de la suscripción del contrato (art. 1º). (Se resalta).

En la ponencia para segundo debate en la Cámara se insistió en que una de las finalidades del proyecto de ley era responder a la necesidad de crear condiciones de seguridad y estabilidad jurídica para los inversionistas:

Existen tres categorías de riesgos que un inversionista debe enfrentar:

1. Los físicos.
2. Los económicos, y
3. Los jurídicos.

Los primeros dos son susceptibles de tasarse, de medirse, y por lo tanto el inversionista los puede cubrir. El tercero, en cambio, no es previsible y no puede ser medido. Por esa razón, este tipo de riesgo puede terminar representando un costo enorme para el inversionista, quien preferirá abstenerse de invertir antes que asumir el riesgo.

La estabilidad jurídica es una de las causas que más incide en la determinación de invertir en un país. Por ende, el constante cambio en la normatividad y las permanentes variaciones en las reglas de juego, desestimulan la inversión, debido a la imposibilidad de poder establecer de antemano los riesgos y beneficios que de ella se derivan.

Este proyecto de ley permitirá al inversionista tener certeza suficiente sobre la estabilidad de aquellas normas específicas que son determinantes en su decisión de invertir, procurando mitigar los riesgos jurídicos, que se constituyen en una de las causas más importantes de desestímulo a la inversión.

Ahora, en la discusión legislativa se planteó la necesidad de identificar específicamente cuáles serían las normas objeto de la estabilidad jurídica. Pero, al final, se impuso la tesis de que el objetivo era limitar el beneficio de estabilidad jurídica a normas concretas, siempre que resultaran necesarias y determinantes para la inversión proyectada.

Justamente por eso se dijo que era necesario que las «*normas específicas*» se mencionaran e identificaran expresamente en el contrato de estabilidad jurídica. Esa posibilidad de estabilizar el régimen jurídico, desde luego, incluye la potestad de estabilizar normas tributarias vigentes, siempre que resultaran determinantes para la

inversión y que, además, aparecieran identificadas en el contrato, según se advierte en la exposición de motivos de la Ley 963.

Con todo, la Sala debe precisar que en algún momento de la discusión legislativa se propuso que la norma dijera de manera expresa que se podían estabilizar normas tributarias y las normas que crearan impuestos nuevos durante la vigencia del contrato. Pero esa propuesta no fue acogida y se optó por decir que, en general, podían estabilizarse las normas determinantes de la inversión³⁴.

La Corte Constitucional tuvo la oportunidad de examinar la constitucionalidad del artículo 1° de la Ley 963 y, en la sentencia C-242 de 2006, se refirió a los propósitos y características del régimen de estabilidad jurídica, argumentos que esta Sala comparte y acoge para decidir el presente asunto:

Los objetivos perseguidos por el Gobierno Nacional mediante esta ley fueron: i) estimular nuevas formas de inversión, ii) atender a una necesidad apremiante para los inversionistas, y iii) equilibrar los intereses de los inversionistas y el interés general. Respecto del primer objetivo, relacionado con la promoción de nuevas formas de inversión, con la ley 963 de 2005 se pretende alcanzar tasas de crecimiento que permitan mejorar el nivel de desarrollo económico.

En cuanto a la conveniencia de atender necesidades de los inversionistas, la ley busca garantizar la estabilidad jurídica, teniendo en cuenta que la incertidumbre originada en los cambios normativos representa una variable que, en buen número de casos, sirve para disuadir a los inversionistas, ya que

³⁴ En efecto, en el primer debate de Senado se aprobó el siguiente texto «*normas relativas a la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios o el impuesto de patrimonio o cualquier otra norma específica que haya sido identificada en el contrato como determinante de la inversión*».

Fíjese que ese texto se refiere a la estabilidad de normas tributarias que regulan el impuesto sobre la renta y el impuesto al patrimonio, pero siempre con la exigencia de que la norma resultara determinante para la inversión. Adicionalmente, el texto aprobado luego de surtir el primer debate en Senado amplió la propuesta en el sentido de incluir en los contratos de estabilidad jurídica «*los impuestos nuevos*» que se crearan durante la vigencia del contrato, finalmente, la idea de que en el contrato debían identificarse las normas determinantes para la inversión.

no cuentan con la posibilidad de establecer de antemano los riesgos y los beneficios derivados de las permanentes modificaciones legislativas.

El equilibrio entre los intereses de los inversionistas y el interés general se busca generando condiciones para que los aportes de capital se lleven a cabo dentro de condiciones de estabilidad jurídica respecto de aquellas normas consideradas determinantes para llevar a cabo la inversión. El interés general queda a salvo merced a la cláusula de exclusión, según la cual no se podrá conceder la estabilidad sobre normas relativas al régimen de seguridad social, la obligación de declarar y pagar los tributos o inversiones forzosas que el Gobierno Nacional decreta bajo estados de excepción, los impuestos indirectos, la regulación prudencial del sector financiero y el régimen tarifario de los servicios públicos (art. 11 de la ley). Además de este límite material, la ley fija uno temporal, pues los contratos permanecerán vigentes por un mínimo de tres (3) años y hasta un máximo de veinte (20) años (art. 6º *ibídem.*).

Características del contrato de estabilidad jurídica³⁵

³⁵ “El decreto 2950 de 2005, mediante el cual fue parcialmente reglamentada la ley 963 de 2005, establece en su artículo 8º:

“El contrato de estabilidad jurídica. El contrato de estabilidad jurídica se regirá en lo pertinente por la Ley 80 de 1993 y deberá contener, al menos, las siguientes cláusulas:

- a) Identificación plena de las partes;
- b) Descripción del proyecto de inversión y determinación de su cuantía;
- c) Plazo máximo y cronograma para realizar la inversión, incluyendo la determinación de los períodos improductivos, si los hubiere;
- d) Término de duración del contrato;
- e) Monto, plazo y forma de pago de la prima a cargo del inversionista;
- f) Transcripción de los artículos, incisos, ordinales, numerales, literales y párrafos de las normas o interpretaciones administrativas vinculantes sobre las cuales se brindará estabilidad;
- g) La obligación del inversionista de realizar la inversión nueva o la ampliación de la inversión existente, en los términos precisos en los que esta fue aprobada por el Comité de Estabilidad Jurídica;
- h) La obligación del inversionista de cumplir con los compromisos particulares relativos a los beneficios económicos y sociales del proyecto;
- i) La obligación del inversionista de cumplir de manera estricta las disposiciones legales y reglamentarias que regulen la actividad donde efectuará la inversión;
- j) La obligación del inversionista de pagar puntualmente los impuestos, tasas y contribuciones y demás cargos sociales y laborales a que se vea sujeto por la ejecución de la inversión;

El contrato que se regula mediante la ley 963 de 2005, se caracteriza por lo siguiente:

1. La finalidad de esta clase de acuerdo es promover las inversiones nuevas y ampliar las existentes, mientras su objeto es asegurar a los inversionistas que durante la vigencia del mismo no serán modificadas las normas que determinaron la realización de la respectiva transacción;
2. Las normas acordadas por las partes se mantendrán incólumes durante la vigencia del contrato, aún cuando las mismas sean modificadas;
3. Los inversionistas pueden ser personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, que lleven a cabo inversiones o amplíen las existentes en Colombia;
4. Las normas e interpretaciones vinculantes objeto del contrato deberán indicarse de manera expresa y taxativa, cuando unas y otras sean determinantes de la inversión;
5. No podrán ser parte de este tipo de contrato las normas relativas a: régimen de seguridad social; obligación de declarar y pagar tributos o inversiones forzosas que el Gobierno Nacional decreta bajo estados de excepción; impuestos indirectos; regulación prudencial del sector financiero y régimen tarifario de los servicios públicos. El artículo 11 de la ley explica que no podrán ser parte de esta clase de contrato las normas declaradas inconstitucionales o ilegales por los tribunales judiciales colombianos;
6. El inversionista deberá presentar una solicitud de contrato ante un comité intergubernamental, quien aprobará o improbará la suscripción del acuerdo;
7. El contrato será suscrito por el inversionista y por el Gobierno a través del Ministro del ramo en el que se efectúe la inversión;

k) La obligación de cumplir fielmente con el conjunto de normas establecidas o que establezca el Estado para orientar, condicionar y determinar la conservación, uso, manejo y aprovechamiento del medio ambiente y los recursos naturales;

l) La estipulación de que la no realización oportuna o retiro de la totalidad o parte de la inversión, el no pago oportuno de la totalidad o parte de la prima, el estar incurrido en la causal del artículo 9° de la Ley 963 de 2005, o el incumplimiento no justificado de las obligaciones previstas en el contrato, podrá dar lugar a la terminación anticipada del mismo;

m) La estipulación de que la estabilidad jurídica determinada en el contrato sólo se aplicará, en el caso de la subrogación o cesión de la titularidad de la inversión, previa autorización del Comité de Estabilidad Jurídica;

n) Las demás cláusulas contractuales que sean pertinentes.”

8. El Ministro podrá negar la solicitud de celebración del contrato, señalando las razones por las cuales la petición no reúne los requisitos establecidos en la ley;
9. La ley obliga al inversionista a pagar a favor de la Nación –Ministerio de Hacienda y Crédito Público-, una prima equivalente al 1% del valor de la inversión que se realice en cada año;
10. El término del contrato no será inferior a tres (3) años ni superior a veinte (20) años;
11. La ley establece como causales de terminación anticipada del contrato: la no realización oportuna o retiro de la totalidad o parte de la inversión; el no pago oportuno de la totalidad o parte de la prima y el estar incurso en las causales de inhabilidad previstas en el artículo 9º. de la ley, llamado cláusula anticorrupción;
12. La ley permite a las partes pactar una cláusula compromisoria que les permita dirimir las controversias a través de un tribunal de arbitramento nacional regido por leyes colombianas;
13. Para ejercer control sobre estos contratos, la ley obliga a registrarlos ante el Departamento Nacional de Planeación, para que ésta entidad informe anualmente al Congreso sobre las condiciones generales de tales acuerdos.

En la sentencia C-320 de 2006, la Corte Constitucional insistió en que el propósito era asegurar que la inversión se rija por el marco normativo vigente a la fecha de celebración del contrato, mas no por las leyes posteriores que lo modificaran. Y que, de hecho, las modificaciones normativas habilitaban al afectado a reclamar judicialmente los perjuicios que se causaran:

Los contratos de estabilidad jurídica son de carácter administrativo, con objeto lícito, sinalagmáticos, suscrito entre el Estado y un determinado inversionista nacional o extranjero, mediante el cual, de conformidad con diversos artículos de la Ley 963 de 2005, el primero se compromete a garantizarle al segundo que, durante un determinado tiempo (entre 3 y 20 años), se le continuarán aplicando unas determinadas normas jurídicas expresas y precisas estipuladas en el texto del contrato, y sus correspondientes interpretaciones, las cuales fueron consideradas determinantes para realizar la inversión; (...)

En este orden de ideas, la Corte considera que el artículo legal demandado (se refiere al artículo 1º de la Ley 963 de 2005) debe ser entendido en el

sentido de que mediante los contratos de estabilidad jurídica no se les garantiza a los inversionistas la inmodificabilidad de la ley, sino que se les asegura la permanencia, dentro los términos del acuerdo celebrado con el Estado, **las mismas condiciones legales existentes al momento de la celebración de aquél**, de tal manera que en caso de modificación de dicha normatividad, y el surgimiento de alguna controversia sobre este aspecto, se prevé la posibilidad de acudir a mecanismos resarcitorios dirigidos a evitar que se afecte el equilibrio económico que originalmente se pactó o en últimas a una decisión judicial. Es decir, es posible que se presente la eventual modificación del régimen de inversiones tenido en cuenta en un contrato de estabilidad jurídica. Pero su ocurrencia, si bien no impide su eficacia, trae como consecuencia que los inversionistas puedan acudir a las acciones judiciales que estimen convenientes. De tal suerte que la incorporación de unas normas legales en un contrato estatal no impide la posterior modificación de las mismas por la autoridad competente.

Ahora, **esa incorporación de la ley al contrato**, no sólo es un principio general de la regulación de los contratos, sino que también es perfectamente conveniente, tanto en los contratos particulares como estatales. Por lo tanto, la verdadera fuente de la garantía de estabilidad jurídica del inversionista, no surge directa e inmediatamente de la ley acusada de inconstitucional, **sino del contrato de estabilidad jurídica que por autorización de la misma ley la incorpora como regla interna reguladora de dicho contrato**, convirtiéndose así en un derecho contractual a la estabilidad jurídica de la inversión. Luego en el fondo, de acuerdo con el artículo 58 constitucional, no se garantiza de esta manera meras expectativas, sino el derecho de los inversionistas que se adquieren por este contrato de estabilidad jurídica, el cual consiste en que **los derechos que surjan de las inversiones se rijan por las normas vigentes al momento de la celebración del contrato de estabilidad jurídica** y no por las leyes posteriores que eventualmente las modifiquen.

Por las anteriores razones, la norma acusada prescribe que frente a los inversionistas nacionales o extranjeros que celebren los contratos de estabilidad jurídica, el Estado entra a garantizarles que, si durante la vigencia de estos últimos, es decir, entre 3 y 20 años, se les modifica alguna de las normas **que hayan sido identificadas en los contratos como determinantes para llevar a cabo la inversión**, los inversionistas tendrán derecho a que se les continúen aplicando “dichas normas por el término de duración del contrato respectivo”, **normas jurídicas que, a su vez, comprenden determinados artículos, incisos, ordinales, numerales, literales y párrafos específicos de leyes, decretos o actos administrativos de carácter general, así como las interpretaciones administrativas vinculantes** efectuadas por los organismos y entidades de los sectores central y descentralizado por servicios que integran la rama ejecutiva del poder público en el orden nacional a los que se refiere el artículo 38 de la Ley 489 de 1998, las Comisiones de Regulación y los organismos

estatales sujetos a regímenes especiales contemplados en el artículo 4º de la misma ley, exceptuando el Banco de la República.

(...)

Ahora bien, tal y como quedó dicho, si esta garantía de estabilidad jurídica descansa, de una parte, en el interés general de asegurar la inversión en pro del desarrollo económico del país, y de otro, en interés particular de los inversionistas que reciben dicha garantía del contrato de estabilidad jurídica, se concluye que se ajusta a las normas constitucionales antes indicadas. Por eso en el presente caso, y a diferencia de lo sostenido por los diversos intervinientes y la Vista Fiscal, no sólo se está ante un problema de confianza legítima, que alude a la protección de determinadas expectativas de los ciudadanos frente a los cambios intempestivos en el comportamiento de las autoridades públicas, incluido el legislador, sino más aún, ante la **protección de los derechos que se adquieren con el contrato de estabilidad jurídica del inversor.** (...)

En el presente caso, por el contrario, **no se discute que los inversionistas nacionales o extranjeros cuenten con una expectativa válida de permanencia de una determinada regulación, sino que son titulares de un derecho subjetivo que tiene como fuente un contrato de estabilidad jurídica suscrito con el Estado**, el cual, en caso de presentarse un incumplimiento podrá ser demandado el mismo ante las instancias judiciales. (Se resalta).

La mención de los antecedentes de la Ley 963, así como los criterios hermenéuticos fijados por la Corte Constitucional, permiten a la Sala concluir lo siguiente:

i) El régimen de estabilidad jurídica creado por la Ley 963 es un importante mecanismo para fomentar nuevas inversiones y ampliar las existentes en un escenario jurídico estable, que resultara llamativo para el inversionista. A la par, se buscaba que ese escenario de estabilidad permitiera que la economía alcanzara tasas de crecimiento y repercutiera positivamente en el bienestar general de la población. De esa manera se logró conciliar el interés general con los intereses de los inversionistas.

ii) Tal y como lo reconoció la Corte Constitucional, no se trata de volver inmodificable el ordenamiento jurídico, sino de garantizar, durante la vigencia del contrato, la estabilidad y permanencia del marco normativo necesario para la inversión. En otras palabras: si se celebra el contrato de estabilidad jurídica, las

partes se obligan a respetar las normas objeto de estabilización y a acatar las nuevas leyes que no se incluyeron en el pacto. No es un contrato para no poder cambiar el ordenamiento jurídico, sino un mecanismo para genere un ambiente de confianza en los inversionistas.

iii) Los inversionistas que suscriben el contrato de estabilidad jurídica no adquieren meras expectativas, sino el derecho particular y concreto a que la inversión, durante la vigencia del contrato, se rija por las normas ahí identificadas. De modo que, a partir de la celebración del contrato, en virtud del principio de buena fe, los inversionistas amparan el marco jurídico de la inversión, al punto que, luego, no les son oponibles las modificaciones normativas que resulten adversas a la inversión.

iv) En los términos del artículo 1° de la Ley 963, por modificación normativa se entiende cualquier cambio en el texto de la ley, del reglamento o el cambio de la interpretación vinculante que, en ciertos casos, fija la propia administración, como en el caso de la DIAN, por ejemplo.

En lo que sigue de esta sentencia, la Sala se detendrá en definir cuál es la incidencia del impuesto al patrimonio de la Ley 1370 en la Ley 963, en especial, bajo el entendimiento que se ha venido plasmando en esta sentencia: que la Ley 1370 simplemente prorrogó la vigencia del impuesto al patrimonio de la Ley 1111.

En el proceso de formación de la Ley 1370 se discutió si el impuesto al patrimonio que se proponía regular para el año 2011 tenía incidencia o afectaba la situación de los contribuyentes que hubieran celebrado contratos de estabilidad jurídica, en los términos de la Ley 963.

Se propuso, en principio, prohibir de manera expresa que el impuesto al patrimonio fuera amparado por el régimen de estabilidad jurídica de la Ley 963, tal y como se observa en la ponencia para primer debate al proyecto de ley.

Justamente, en el primer debate, que se dio en sesión conjunta de las comisiones terceras de Cámara y Senado, el ministro de Hacienda y Crédito Público intervino para explicar la preocupación frente a los inversionistas que habían suscrito contratos de estabilidad jurídica y, por ende, el Gobierno Nacional propuso mantener la garantía en favor de los inversionistas que hubieran pagado o estuvieran pagando el impuesto al patrimonio causado por los años 2007 a 2010³⁶:

Quienes firmaron el contrato de estabilidad jurídica, pagaron el impuesto al patrimonio, que se continúa pagando en el período 2007, 2010, lo están pagando y firmaron el contrato para evitar, **que si se creaban o se extendía, o se daba o no impuesto al patrimonio**, pues se le respetara el contrato de estabilidad, y ahora no podríamos decir sería muy delicado, decir que ahora queremos desconocer lo que había planteado la ley.

Eso sería realmente una afectación a la estabilidad, en las reglas de juego y en las condiciones, eso podría generar unas demandas muy serias al Estado, porque entonces para qué la ley dijo que firmaran el contrato, y lo crearan si estaban era cumpliendo la ley y lo hicieron voluntariamente, por qué ahora se va a decir que se cambian las reglas de juego de manera abrupta, cuando ya tienen estabilizado un período de tiempo, sería realmente una señal muy delicada, para el gobierno en términos de seriedad, de estabilidad, sería una señal muy delicada y seguramente podría significar demandas para la Nación, que quiere incumplir algo que la misma ley le ha permitido desarrollar, a los contribuyentes de una manera libre, individual y por voluntad propia.

Tenemos que ser conscientes de eso y por eso para el gobierno, este es un tema crucial, el respeto a las condiciones, a la confianza, porque están establecidos dentro de la normatividad, y la ley ha sido muy precisa, en establecer esa figura precisamente para eso, y así como también se estabilizó patrimonio, se estabilizó impuesto a la renta y otros han estabilizado normas de regulación, lo que permite la ley.

Lo que claramente determina, para que pueda haber estabilidad en las reglas de juego de quienes realizan inversiones a largo plazo, como es el caso de quienes han estabilizado estos impuestos, por eso para el gobierno es crucial y es esta misma ley, la que en virtud de eso está reconociendo ese hecho, y afianza la estabilidad que ya ha sido otorgada en la aprobación de los contratos, y por eso se plantea que quienes la hayan suscrito y que hoy tienen abonado ese derecho, a través de una figura que la ley estableció, que se

³⁶ Gaceta del Congreso 1129 del 22 de diciembre de 2010.

llama el contrato de estabilidad jurídica. (Se resalta).

En la ponencia para segundo debate se precisó que el impuesto al patrimonio que se proponía crear no podía ser objeto de estabilidad jurídica, pero que se respetarían las condiciones de los inversionistas que se acogieron al régimen de estabilidad jurídica y que estabilizaron el impuesto al patrimonio de la Ley 1111, esto es, para quienes estabilizaron el impuesto al patrimonio de los años 2007 a 2010:

Se establece de manera taxativa que el impuesto al patrimonio no puede ser objeto de contratos de estabilidad jurídica; pero advierte, que quienes hayan suscrito contratos de estabilidad antes de la publicación de esta nueva ley en los que se haya estabilizado el impuesto al patrimonio creado temporalmente por la Ley 1111 de 2006, **conservarán esa prerrogativa.**

Artículo 298-4. Normas aplicables al impuesto sobre el patrimonio. El impuesto al patrimonio se somete a las normas sobre declaración, pago, administración, control y no deducibilidad contempladas en los artículos 298, 298-1, 298-2, 298-3 y demás disposiciones concordantes de este Estatuto. Así mismo, el impuesto al patrimonio de que tratan los artículos 292 y 292-1 en ningún caso podrán ser objeto de los contratos de estabilidad jurídica a que se refiere la Ley 963 de 2005.

Parágrafo. Los contribuyentes que hayan suscrito contratos de estabilidad jurídica con anterioridad a la fecha de publicación de la presente ley, en los cuales se haya estabilizado el impuesto al patrimonio creado por la Ley 1111 de 2006, conservarán las prerrogativas respecto al mismo, consagradas en la Ley 963 de 2005. (Se resalta).

Más adelante, sin embargo, se concluyó que era innecesaria cualquier alusión a los contratos de estabilidad jurídica: *«(...) respecto de la referencia incluida en el artículo 7° del proyecto de ley respecto de los contratos de estabilidad jurídica, se considera que la regulación de dichos contratos en la Ley 963 de 2005, sus decretos reglamentarios, así como en los documentos Conpes 3366 y 3406 de 2005, definen de manera clara las implicaciones que tendría la expedición como ley de la República del presente proyecto frente a los impuestos objeto de contratos de estabilidad jurídica suscritos a la fecha. En consecuencia, se hace innecesaria la*

inclusión de referencias a dichos negocios jurídicos en el texto que nos ocupa y, por tanto, se sugiere modificar el artículo 7° suprimiendo la referencia a los mismos».

Y, en efecto, en los documentos Conpes 3366 y 3406 quedaron consignadas las implicaciones del impuesto al patrimonio en el escenario de la estabilidad jurídica que creó la Ley 963. De hecho, frente a las normas de vigencia limitada en el tiempo y menor a la duración del contrato se explicó que solo gozarían de protección durante la vigencia de esas normas, justamente para impedir que el beneficio se volviera permanente. Y se precisó que cuando la norma objeto de estabilidad jurídica imponga una carga o un gravamen, debe entenderse que el inversionista está sujeto a la carga o al gravamen (como lo es el impuesto al patrimonio) mientras tenga vigencia la norma, no más allá, dentro del término de vigencia del contrato. En el documento Conpes 3406³⁷, cuando se aludió a la evaluación de las solicitudes de contrato de estabilidad jurídica, por ejemplo, se lee:

b. Uno de los criterios específicos que el Documento Conpes 3366 estableció para la evaluación de solicitudes de contratos de estabilidad jurídica y para su suscripción, señala que las normas cuya vigencia es limitada en el tiempo y menor que la duración del contrato, sólo gozarán de protección por el término de vigencia de la norma respectiva.

La motivación de esta limitación es evitar que la suscripción de un contrato de estabilidad jurídica **convierta en permanente un beneficio general otorgado sólo durante un tiempo predeterminado.**

Sin embargo, resulta ambigua cuando la norma trata de una **carga temporal** que afecta negativamente el flujo de caja del inversionista. (Se resalta).

Se somete a consideración del CONPES, una modificación del texto de manera que resuelva esa ambigüedad:

Texto original	Redacción alternativa
Normas de vigencia limitada. Las normas amparadas en los contratos de estabilidad jurídica, cuya vigencia sea menor a la duración del contrato, sólo gozarán de protección por el término de vigencia de la norma respectiva ³ .	Normas de vigencia limitada. Las normas de vigencia limitada que estén amparadas por un contrato de estabilidad jurídica gozarán de protección sólo por el término de vigencia de la norma, cuando dichas normas reconozcan un beneficio o una exoneración.

³⁷ Que contiene la modificación aclaratoria del documento Conpes 3306, “consideraciones técnicas para la evaluación de las solicitudes de celebración de contratos de estabilidad jurídica”.

<p>3. En este caso, se incluyen normas como las exenciones tributarias previstas para operadores de zonas francas, el régimen de zonas económicas especiales en lo que refiere a impuesto a la renta y la Quimbaya de próxima expiración.</p> <p>(Documento Conpes 3366, pg. 4)</p>	<p>Cuando las normas de vigencia limitada establezcan un gravamen o una carga, éstos sólo serán imponibles durante la vigencia de la norma, y no más allá³, dentro del término de vigencia del contrato. (negrilla fuera de texto)</p> <p>3. Entre aquellas normas que reconocen beneficios temporales, si incluyen, por ejemplo las exenciones tributarias para operadores de zonas francas, el régimen de zonas económicas especiales en lo que refiere a impuesto a la renta y Ley Quimbaya de próxima expiración.</p> <p>Normas de vigencia limitada que establecen una carga son, por ejemplo, la sobretasa al impuesto de renta y el impuesto al patrimonio y el gravamen de cuatro por mil a los movimientos financieros. (negrilla fuera de texto)</p>
---	---

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 decir 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

El Estado es el primero 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 ente 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). Por cuenta de esa modificación normativa intempestiva en el marco normativo, los inversionistas quedaron obligados a pagar el impuesto al patrimonio del año 2011, pese a que estaban amparados por el contrato de estabilidad jurídica.

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 la 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 establecer 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) hayan desconocido la situación de los inversionistas que celebraron el contrato de estabilidad jurídica de la Ley 963, y los haga responsables y contribuyentes del impuesto al patrimonio de la Ley 1370.

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, máxime cuando el inversionista asumió una carga económica adicional a las que habrían asumido en condiciones ordinarias (artículo 5º de la Ley 963³⁸).

2.2.2.4 Conclusiones

Lo expuesto obliga a que la Sala declare la nulidad la tesis y la interpretación jurídica establecidas 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,

³⁸ **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.

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 vicio de falta de competencia.

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

iii) El régimen de estabilidad jurídica creado por la Ley 963 es un mecanismo para fomentar nuevas inversiones y ampliar las inversiones existentes en un escenario jurídico estable. Los inversionistas que suscriben el contrato de estabilidad jurídica no adquieren meras expectativas, sino el derecho particular y concreto a que la inversión, durante la vigencia del contrato, se rija por las normas identificadas en el contrato. De modo que, a partir de la celebración del contrato, en virtud del principio de buena fe, los inversionistas amparan el marco jurídico de la inversión, al punto que, luego, no les son oponibles las modificaciones normativas que resulten adversas a la inversión.

iv) En los términos del artículo 1 de la Ley 963, por modificación normativa se entiende cualquier cambio en el texto de la ley, de la norma reglamentaria que expide el Gobierno Nacional o el cambio de la interpretación vinculante que, en ciertos casos, fija la propia administración, como en el caso de la DIAN.

La expedición de la Ley 1370 de 2009 y la interpretación que se plasmó en el acto

demandado constituyen una modificación normativa 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 ente 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).

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,

III. FALLA

PRIMERO: ANULAR la tesis y la interpretación jurídica establecidas para el problema jurídico No. 2 del Concepto No. 098797 del 28 de diciembre de 2010, expedido por el Director de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ