

República de Colombia



Rama Judicial
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
SECCIÓN CUARTA
SUBSECCIÓN “B”

Bogotá, D. C., doce (12) de noviembre de dos mil veinte (2020)

Radicación No.: 250002337000-2018-00460-00
Demandante: ALPINA PRODUCTOS ALIMENTICIOS S.A.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Asunto: IMPUESTO A LA RIQUEZA – DEVOLUCIÓN DE PAGO DE LO NO DEBIDO

Magistrada Ponente:
Dra. NELLY YOLANDA VILLAMIZAR DE PEÑARANDA

S E N T E N C I A

Procede la Sala a proferir la correspondiente sentencia dentro del proceso incoado por la sociedad **ALPINA PRODUCTOS ALIMENTICIOS S.A.** por conducto de apoderado judicial legalmente reconocido, quien acude en ejercicio del Medio de Control de **NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**, contra la **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**.

I. ANTECEDENTES:

1.1. Pretensiones

Con fundamento en las razones de hecho y de derecho que expone (fols. 2 y 3 del expediente), solicita:

Por medio del presente escrito me permite interponer ACCIÓN DE

NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO contra los actos administrativos proferidos por la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS A LOS GRANDES CONTRIBUYENTES DE BOGOTÁ D.C. correspondientes a las Resoluciones Nos. 6283-0020 del 5 de Abril de 2017, proferida por la DIVISIÓN DE GESTIÓN DE DEVOLUCIONES y la Resolución No. 2407 de Marzo 22 de 2018, notificada el día 6 de abril de 2018, proferida por la SUBDIRECTORA DE GESTIÓN DE RECURSOS JURÍDICOS DE LA DIRECCIÓN DE GESTIÓN JURÍDICA, mediante la cual se rechazó la solicitud de Devolución del Impuesto a la Riqueza primera cuota del 2016, por valor de \$1.070.404.000; con esta acción se pretende obtener de ese despacho público la Anulación y Restablecimiento del Derecho con respecto a los Actos Administrativos ya indicados conforme lo establece el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo a fin de que se ordene la Devolución de los Impuestos pagados por Impuesto a la Riqueza en el año 2016 primera cuota, dada la consideración de la no exigencia de este pago, por violación al contrato de Estabilidad Jurídica suscrito entre la sociedad y la Nación.

1.2. Hechos

Los narra el libelista en la demanda y pueden resumirse así (fols. 4 a 5 del expediente):

1. EL 23 de diciembre del 2006, la sociedad ALPINA PRODUCTOS ALIMENTICIOS S.A. suscribió Contrato de Estabilidad Jurídica No. EJ-01 con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo al amparo de la Ley 963 del 2005, por medio del cual se estabilizaron los artículo 292 y 296 del Estatuto Tributario.

2. La sociedad ALPINA PRODUCTOS ALIMENTICIOS S.A. presentó la declaración del impuesto a la riqueza correspondiente al año gravable 2016 con un total de saldo a pagar por valor de \$2.140.808.000, por medio de Formulario nro. 91000354742551 de 6 de mayo del 2016, efectuando el pago de la primera cuota por medio de Recibo Oficial de Pagos nro. 4907281625482 y Autoadhesivo nro. 1059797002711 de 11 de mayo de 2016 por la suma de \$1.070.404.000.

3. El 27 de enero de 2017 la sociedad demandante por medio de escrito con Radicación nro. 2016 2017 0183 solicitó a la DIAN la devolución del pago de lo no debido respecto de la primera cuota pagada por concepto de impuesto a la riqueza del año gravable 2016 por valor de \$1.070.404.000, al considerar que no estaba obligada a dicho pago de acuerdo con el contrato de Estabilidad Jurídica suscrito con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

4. La División **De** Gestión **De** Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes negó la petición de devolución elevada por la sociedad ALPINA PRODUCTOS ALIMENTICIOS S.A. mediante la Resolución nro. 6283-020 de 5 de abril del 2017.

5. Contra la anterior resolución la sociedad actora interpuso recurso de reconsideración el 7 de junio del 2017, el cual fue resuelto desfavorablemente mediante Resolución nro. 2407 de 22 de marzo de 2018, notificada el 6 de abril siguiente.

II. DEMANDA:

2.1. Normas violadas:

2.1.1. El señor apoderado de la parte demandante invoca como violadas las siguientes disposiciones:

- Artículo 1 de la Ley 963 de 2005
- Artículo 594-2 del Estatuto Tributario

2.2. Concepto de violación

El apoderado de la parte demandante formula el concepto de violación en

los siguientes términos (fols. 5 - 9 del expediente):

Afirma que ALPINA PRODUCTOS ALIMENTICIOS S.A. suscribió un contrato de Estabilidad Jurídica con la Nación al amparo de la Ley 963 del 2005, en el cual específicamente estabilizó los artículos 292 y 295 del Estatuto Tributario relacionados con el patrimonio, lo que quiere decir que a partir de su suscripción la sociedad no podía ser sujeta a nuevos impuestos durante la vigencia del contrato, salvo los ya existentes como el impuesto al patrimonio creado por la Ley 1111 del 2006, quedando obligada la sociedad a pagar dicho impuesto por los años 2007 al 2010.

Asevera que al expedirse la Ley 1739 del 2014, mediante la cual se creó el impuesto a la riqueza aplicable a partir del año 2015, se vulneró la Ley 963 del 2005 que estableció la figura de los contratos de Estabilidad Jurídica por 10 años a partir de la firma del contrato que tuvo lugar el 24 de enero de 2006.

Expresa que la sociedad actora si bien dio cumplimiento a la Ley 1739 del 2014 presentado la declaración del impuesto a la riqueza nro. 91000354742551 el 6 de mayo del 2016 con Formulario nro. 4401601312176, efectuando el pago de su primera cuota el 11 del mismo mes y año mediante recibo oficial de pago nro. 4907281625482 por la suma de \$ 1.070.404.000, simultáneamente procedió a solicitar la ineficacia de la declaración mediante escrito de 16 de diciembre de 2016 al considerar que no se encontraba sometida a tal obligación, al igual que pidió la devolución por pago de lo no debido del valor de la primera cuota del impuesto por valor de \$1.70.404.000.00, por medio de memorial con Radicación nro. DO2016 2017 0183 de 27 de enero del año 2017.

Sostiene que la DIAN no accedió al petición de declaratoria de ineficacia de la declaración del impuesto a la riqueza por la vigencia fiscal del 2016 y mediante Resolución nro. 6283-0020 del 5 de abril del 2017 negó por improcedente la solicitud de devolución, ratificada mediante la Resolución No. 2407 del 22 de marzo del 2018.

Asegura que el impuesto a la riqueza previsto en la Ley 1739 de 2014 no deja de ser el mismo impuesto al patrimonio establecido por las Leyes 863 del 2003, 1111 del 2006 y 1370 del 2009, pues todas estas leyes para establecer la base sobre la cual se determina el valor del tributo siempre parten del patrimonio poseído por los contribuyentes como lo señala el artículo 294-2 del Estatuto Tributario adicionado por la Ley 1739 del 2014.

En esa medida, afirma que como es claro que se trata del mismo impuesto, si bien la actora procedió a presentar la declaración del impuesto a la riqueza por el año 2016 para dar cumplimiento a lo señalado en la Ley 1739 del 2014, era procedente la devolución del valor pagado como no debido en virtud del contrato de estabilidad jurídica suscrito.

Argumenta que con base en lo consagrado en el artículo 594-2 del Estatuto Tributario, las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto legal alguno, motivo por el cual resulta ineficaz la declaración presentada por la sociedad mediante Formulario nro. 4401601312176 el 6 de mayo del 2016.

Por otro lado, manifiesta que la DIAN al resolver negativamente el recurso de reconsideración contra el acto administrativo que negó la solicitud de devolución trae a colación un hecho nuevo consistente en

que la declaración del impuesto a la riqueza no puede considerarse ineficaz en la medida que se considera voluntaria acorde con el artículo 298-7 del Estatuto Tributario, planteamiento que es contrario a derecho toda vez que la ley da la opción de marcar una casilla especial en los formularios correspondientes para los contribuyentes que no están obligados a declarar pero que quieren hacerlo voluntariamente y al no existir en los formatos 440 diseñados por la DIAN la mentada opción, se debe considerar que en esos casos la declaración se presentó en cumplimiento de una obligación impuesta por la ley.

Destaca que los contribuyentes que cumplieran el supuesto de hecho del impuesto, debían de manera obligatoria declarar y pagar el mismo, sin que se les deba aplicar las consecuencias del artículo 298-7 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 8 de la Ley 1739 de 2014.

Por último, resalta que no existiendo la obligación por parte de la demandante de declarar el impuesto a la riqueza del año 2015, tampoco lo estaba para el año 2016, por lo que los valores cancelados por concepto de tal gravamen deben ser objeto de devolución por parte de la DIAN bajo la figura del pago de lo no debido.

III. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA:

La parte demandada en oportunidad legal comparece al proceso por conducto de apoderada judicial que para el efecto constituye, quien contesta la demanda en los siguientes términos (fols. 102 a 113 del expediente):

Argumenta que en aplicación del artículo 298-7 del Estatuto Tributario la declaración y el pago del impuesto a la riqueza y complementario de

normalización tributaria presentada por ALPINA PRODUCTOS ALIMENTICIOS S.A. por el año gravable 2016 se considera libre y espontánea en los términos del artículo 8 de la Ley 1739 de 2014, ya que no está demostrado lo contrario y pese a que la contribuyente alegue que no estaba obligada a hacerlo, por ende, produce plenos efectos legales como lo indica la norma y por consiguiente no se puede predicar el pago de lo no debido, al no encontrarse procedente la aplicación de lo previsto en el artículo 594-2 del Estatuto Tributario.

Considera que no tiene sustento el argumento de la sociedad demandante referente a que el impuesto a la riqueza es el mismo impuesto al patrimonio toda vez que para determinar la igualdad o diferencia de los tributos es fundamental hacer un análisis de los elementos esenciales que los componen, de cara al principio de legalidad tributaria que los gobierna. Por lo anterior, procede a realizar un comparativo de los elementos del impuesto al patrimonio instituido por las Leyes 111 de 2006 y 1370 de 2009 y del impuesto a la riqueza creado en la Ley 1739 del 23 de diciembre de 2014, para ilustrar de gravámenes sustancialmente diferentes:

Sujeto activo:

Asevera que si bien el sujeto activo en ambos tributos es la DIAN, ello no es determinante para definir si los gravámenes que se encuentran bajo estudio son diferentes el uno del otro, habida cuenta que tal entidad fiscal es la misma que administra muchos otros impuestos.

Sujeto pasivo:

Expone que el impuesto al patrimonio creado por la Ley 1111 de 2006 y

el impuesto a la riqueza creado mediante la Ley 1739 de 2014 no comparten el mismo sujeto pasivo, en tanto que el primero recae sobre las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta cuya posesión de riqueza a 1 de enero de 2007 sea igual o superior a \$3.000.000.000 y el segundo respecto de la posesión de riqueza al 1 de enero de 2015 igual o mayor a \$1.000.000.000.

Hecho generador

Sostiene que el hecho generador de estos tributos es diferente en relación con el monto de posesión de riqueza a partir del cual surge el impuesto en uno y otro caso.

Base gravable

Expone que la base gravable en el impuesto creado con la Ley 1111 de 2006 es diferente al instituido con la Ley 1379 de 2014, como quiera que en el primer caso está constituida por el patrimonio líquido poseído a 1 de enero de 2007 y en el segundo (i) para las personas jurídicas por el valor del patrimonio líquido poseído a 1 de enero de 2015, 2016 y 2017, y (ii) para las personas naturales el poseído a 1 de enero de 2015, 2016, 2017 y 2018, respectivamente, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario.

Tarifa

Asegura que la tarifa en uno y otro caso es distinta toda vez que según la Ley 1111 de 2006 se debe aplicar el 1.2% al patrimonio líquido determinado a 1 de enero del año gravable 2007, mientras que conforme

con la Ley 1739 de 2014 se plantean tarifas progresivas dependiendo del monto del patrimonio.

Expone que de acuerdo con el anexo II del Contrato de Estabilidad Jurídica suscrito entre la sociedad ALPINA PRODUCTOS ALIMENTICIOS S.A. y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, se observa que se incorporaron dentro de las normas objeto de estabilidad los artículos 292 y 295 del Estatuto Tributario que a la fecha de suscripción del contrato regulaban el impuesto al patrimonio creado por la Ley 1111 de 2006.

En ese sentido, destaca que el Estado se comprometió a no aplicar las modificaciones que se efectúen en el texto de esas normas identificadas como determinantes de la inversión, pero de ninguna manera se obligó a no exigir el pago de nuevos tributos que se establezcan en disposiciones que no fueron objeto de estabilización.

Así las cosas, aduce que los artículos 292 y 295 del Estatuto Tributario vigentes para el momento de la suscripción del acuerdo de estabilidad tributaria establecían los elementos estructurales del impuesto al patrimonio cuyo hecho generador era la posesión de riqueza a 1 de enero de 2007 y su causación era el 1 de enero de los años 2007, 2008, 2009 y 2010, lo que quiere decir que solo aquellos contribuyentes que cumplieran el hecho generador de este impuesto en el año 2007 eran responsables de este tributo también durante los años 2008, 2009 y 2010. De tal manera, alude, era respecto de ese impuesto que en caso de ser modificado adversamente al inversionista ALPINA PRODUCTOS ALIMENTICIOS S.A. debía seguirse aplicando la disposición primigenia por efectos del contrato de estabilidad jurídica, no así en cuanto al tributo establecido en la Ley 1739 de 2014 toda vez que no

existía esa disposición a la fecha de suscripción del contrato, norma que adicionó los artículos 292-2, 293-2, 294-2, 295-2, 296-2, 297-2, 298-6 y 298-7 del Estatuto Tributario, creando por los años gravables 2015, 2016, 2017 y 2018 el impuesto a la riqueza y estableciendo cada uno de los elementos esenciales del nuevo gravamen.

En virtud de lo anterior, afirma que la demandante debía declarar y pagar el impuesto a la riqueza, máxime cuando el artículo 2 de la Ley 1739 de 2014 señala expresamente las personas que no están obligadas, dentro de las cuales no se incluyen los que hayan suscrito contratos de estabilidad jurídica.

Resalta que el impuesto a la riqueza no surgió de la modificación de las normas preexistentes contenidas en la Ley 1111 de 2006 que regulaban un impuesto al patrimonio creado para los años 2007 a 2010 como erradamente lo entiende la accionante, sino que se trata de un nuevo impuesto que no se encuentra amparado por el contrato de estabilidad jurídica, pues cuando el artículo 1 de la Ley 963 de 2005 hace referencia a la palabra “*modificar*”, ello no constituye un concepto jurídico indeterminado sino a un cambio en el texto de la norma estabilizada.

Indica que al momento de la suscripción del contrato era de conocimiento de la sociedad ALPINA los documentos CONPES 336 y 3406 de 2005, por lo tanto, esta era consciente de que si se incorporaba una norma de vigencia limitada en el contrato de estabilidad jurídica, los beneficios que de ella se desprendieran solo podían ser aprovechados durante la vigencia de tal codificación, de suerte que respecto de los artículos 292 y 295 del Estatuto Tributario, solo fueron cobijados por los años gravables 2007 a 2010 en consideración a la vigencia transitoria de la reglamentación.

IV. TRÁMITE PROCESAL

La presente demanda fue radicada por la sociedad ALPINA PRODUCTOS ALIMENTICIOS S.A. el 3 de agosto de 2018, la cual fue admitida por medio de auto de 20 de septiembre siguiente, ordenando notificar a la entidad demandada (fols. 72-74).

Posteriormente, a través de providencias de 14 de febrero de 2019 fijó fecha para llevar a cabo la audiencia inicial, la cual fue aplazada por auto de 25 de julio de 2019 por situaciones de urgencia de toma de decisiones de connotación regional dentro de la acción popular del Rio de Bogotá (fol. 135 cp). En consideración a lo anterior, por medio de auto de 27 de febrero de 2020 se fijó como fecha para llevar a cabo la aludida diligencia el 18 de mayo siguiente, la cual fue igualmente aplazada a través de proveído de 12 de marzo de 2020 por petición del apoderado de la DIAN según escrito radicado el 2 de ese mismo mes y año, estableciendo para el efecto el 22 de abril siguiente (fols. 186 cp).

Mediante proveído de 6 de agosto de 2020 se decretaron las pruebas pedidas por las partes, se prescindió de la audiencia inicial de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 del Decreto 806 de 2020 y se corrió traslado para alegar de conclusión.

V. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN:

Corrido el traslado de que trata el inciso final del artículo 181 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, tanto la demandante **ALPINA PRODUCTOS ALIMENTICIOS S.A.**,

como la demandada **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN**, por conducto de sus apoderados judiciales, presentaron escritos de alegatos de conclusión, reiterando las razones consignadas en los escritos de demanda y de contestación a la demanda, respectivamente.

VI. CONSIDERACIONES:

Procede la Sala a resolver el caso bajo examen, una vez constatado el cumplimiento de los presupuestos procesales de competencia, demanda en forma, capacidad para ser parte y capacidad para comparecer al proceso y una vez verificada la ausencia de causal alguna que pueda llegar a invalidar lo actuado.

6.1. Planteados los extremos de la controversia, para decidir sobre el fondo del debate se hace necesario partir de los siguientes problemas jurídicos: *¿Tiene derecho la demandante a la devolución de la primera cuota pagada por concepto de impuesto a la riqueza del año gravable 2016 por encontrarse excluida de la obligación de declarar y pagar el tributo en virtud del contrato de estabilidad jurídica suscrito con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo en el cual se estabilizaron los artículos 292 y 296 del Estatuto Tributario?* Para resolver este problema jurídico se debe determinar (i) *si el impuesto a la riqueza creado por la Ley 1739 de 2014 es el mismo impuesto al patrimonio instituido en las Leyes 1111 de 2006 y 1370 de 2009 y (ii) si la declaración presentada por la actora produce plenos efectos legales al constituir una declaración libre y espontánea en los términos de artículo 298-7 del Estatuto Tributario o si por el contrario está sometida a lo dispuesto en el artículo 594-2 ibídem.*

6.2. CREACIÓN Y NATURALEZA DE LOS CONTRATOS DE ESTABILIDAD JURÍDICA

Comienza la Sala por traer a colación la Ley 963 de 2005¹ “*Por la cual se instaure una ley de estabilidad jurídica para los inversionistas en Colombia*” cuyo propósito fue establecer una herramienta jurídica mediante la cual se incentivarán las inversiones extranjeras en Colombia y se ampliarán las existentes en el territorio nacional en procura de garantizar la economía en el país, comoquiera que los grandes proyectos de infraestructura requerían de la contribución del capital y de la tecnología de nacionales y extranjeros².

Para lograr el anterior objetivo y con el ánimo de incentivar a los inversionistas, el Estado se comprometió a garantizarles que si durante la vigencia de los acuerdos se modificaba en forma adversa alguna de las normas identificadas en los contratos como determinantes de la inversión, estos tendrían derecho a que se les continuaran aplicando las disposiciones primigenias por el término de duración del contrato de estabilidad jurídica que para tal efecto se suscribiera. Así prescribía el artículo 1° de ese cuerpo normativo:

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

¹ Dicha ley fue derogada con la expedición de la Ley 1607 de 2012, artículo 166.

² C – 089 de 1999.

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”.

Para los efectos de la norma en cita, nos atañe resaltar que el legislador dispuso qué se entiende por modificación al señalar que constituye cualquier cambio en el texto de la norma. De manera que, a raíz de la regulación anterior, se continuaban aplicando las normas jurídicas expresas y precisas estipuladas en el texto del contrato y sus correspondientes interpretaciones, las cuales fueron consideradas determinantes para realizar la inversión.

La Corte Constitucional en sentencia C – 242 de 24 de abril de 2006 analizó el propósito y alcance de la ley en mención en los siguientes términos:

“En este orden de ideas, el propósito principal de la Ley 963 de 2005 consiste en establecer una herramienta jurídica mediante la cual se incentive la inversión extranjera en Colombia, y de esta forma incrementar el crecimiento económico del país, haciéndole frente a uno de los mayores inhibidores de la misma, como son los riesgos jurídicos, los cuales, resultan ser imprevisibles y difícilmente cuantificables, a diferencia de los físicos y económicos.

(...).

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; a cambio, el inversionista se compromete a (i) llevar a cabo una nueva inversión o a ampliar una existente; (ii) presentar un estudio en el que se demuestre el origen de los recursos con los cuales se pretenden realizar las nuevas inversiones o la ampliación de las existentes, al igual que una descripción detallada y precisa de la actividad, acompañada de los estudios de factibilidad, planos y estudios técnicos que el proyecto requiera o amerite y el número de empleos que se proyecta generar;

(iii), en caso de presentarse subrogación o cesión en la titularidad de la inversión, el nuevo titular deberá contar con la aprobación de un Comité creado por la ley, para efecto de mantener los derechos y obligaciones adquiridos en los contratos de estabilidad jurídica; (iv) cumplir de manera estricta las disposiciones legales y reglamentarias que regulen la actividad vinculada con el tipo de actividad de que se trate y pagar puntualmente los impuestos, tasas y contribuciones y demás cargos sociales y laborales a que está sujeta la empresa; (v) acatar fielmente con el conjunto de normas establecidas o que establezca el Estado para orientar, condicionar y determinar la conservación, uso, manejo y aprovechamiento del ambiente y los recursos naturales; y (vi) cumplir “con todas las obligaciones legales y reglamentarias de orden tributario y laboral adquiridas de conformidad con lo dispuesto en la presente ley”.

(...).

Tal y como se ha señalado, a diferencia de lo sostenido por el demandante, la Ley 963 de 2005 no le está impidiendo al Congreso de la República ejercer su competencia en el futuro para reformar las leyes ordinarias, incluso el texto mismo de la ley sobre contratos de estabilidad jurídica, o aquellos artículos, incisos, ordinales, numerales o párrafos específicos de las mismas que sean objeto de un contrato de estabilidad jurídica; lo que sucede es que, dichas modificaciones, llegado el caso, pueden dar origen a controversias con los inversionistas, para cuya solución las partes pueden incluir una cláusula compromisoria mediante la cual se prevé la conformación de un tribunal de arbitramento.

En otras palabras, no se está garantizando una inmutabilidad del ordenamiento jurídico colombiano, por cuanto, de llegar a ser entendida de esa manera, se vulneraría el principio democrático, consagrado en el artículo 1 Superior. De allí que la Ley 963 de 2005 no puede ser entendida como una cesión al ejercicio de la soberanía nacional. Tampoco se está “negociando el ordenamiento jurídico”, como lo sostiene el demandante, ya que el Estado conserva plenamente sus competencias para modificar las leyes existentes. En efecto, el legislador no podría comprometerse a no ejercer, a futuro, sus competencias constitucionales. **La ley es una categoría normativa que no puede establecer límites o condiciones para la expedición de normas de igual jerarquía. Lo que sucede, se insiste, es que se está ante un contrato, en virtud del cual el Estado se comprometió a mantener unas condiciones normativas favorables, aplicables únicamente en el contexto de dicho acuerdo particular, equilibrio económico que podría verse alterado por la adopción de una norma aplicable a la inversión realizada, caso en el cual el Estado podría ver comprometida su responsabilidad”** (Se resalta).

En virtud de lo anterior y atendiendo a la finalidad de la Ley 963 de 2005 que fue analizada por el Alto Tribunal Constitucional, el objetivo trazado por el legislador fue crear confianza entre los inversionistas nacionales y

extranjeros, garantizándoles con la suscripción de un contrato de estabilidad jurídica el mantenimiento de las condiciones iniciales que motivaron la realización de la inversión que se hallen amparadas en incisos, literales, ordinales o artículos específicos de leyes o actos administrativos.

En ese contexto, el contribuyente realizaba sus inversiones con la tranquilidad y seguridad de que las reglas de juego desde el punto de vista tributario no le serían cambiadas en el futuro y durante el tiempo de vigencia del contrato, de suerte que cualquier cambio en la legislación tributaria que afectara sus intereses no le serán aplicables. *Verbi gratia*, si al firmar el contrato de estabilidad jurídica la tarifa del impuesto de renta vigente es del 33% y luego el Estado fija una tarifa superior, a quienes hayan firmado el contrato de estabilidad jurídica se les seguiría aplicando la tarifa estabilizada a la fecha en que se firmó el contrato.

En otras palabras, el cuerpo normativo contenido en la Ley 963 de 2005 perseguía que las personas naturales y jurídicas (nacionales o extranjeras) procedieran a **invertir en proyectos de desarrollo económico y social**, brindándoles para tal efecto certeza respecto de la estabilidad de las normas que fueron determinantes al momento de adoptar la decisión de llevar a cabo la inversión, generando con ello un equilibrio y seguridad entre los intereses del inversionista y del Estado en condiciones de estabilidad jurídica³.

Los artículos 2°, 3° y 4° *ejusdem* consagraban los requisitos esenciales que debían contener los contratos de estabilidad jurídica, estableciendo como tales los siguientes:

³ C – 242 de 2006.

- Las inversiones nuevas o la ampliación de las ya existentes en el territorio nacional, deberán realizarse por un monto igual o superior a 150.000 UVT y podrán comprender las actividades relacionadas con el turismo, la industria, la agricultura, la exportación agroforestal, mineras y de zonas procesadoras de exportación, zonas libres comerciales y de petróleo, telecomunicaciones, construcciones, desarrollos portuarios y férreos, de generación de energía eléctrica, proyectos de irrigación y uso eficiente de recursos hídricos y toda actividad que apruebe el Comité.

- En los contratos de estabilidad jurídica deberán indicarse de manera expresa y taxativa las normas y sus interpretaciones vinculantes realizadas por vía administrativa, **que sean consideradas determinantes de la inversión y frente a las cuales procede la estabilización.**

- En los contratos deberá establecerse expresamente la obligación del inversionista de realizar una inversión nueva o una de ampliación, se señalará el plazo máximo para efectuar la inversión y se indicará el término de duración del contrato;

- En las cláusulas contractuales deberán transcribirse los artículos, incisos, ordinales, numerales, literales y párrafos de las normas emitidas por los organismos y entidades determinados en esta ley, así como las interpretaciones administrativas vinculantes, sobre los cuales se asegurará la estabilidad, y se expondrán las razones por las que tales normas e interpretaciones son esenciales en la decisión de invertir;

- En los contratos de estabilidad jurídica se deberá fijar el monto de la prima consistente en un pago a favor de la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público que se definirá sobre las normas tributarias que el Gobierno Nacional determine que sean sujetas de estabilización; asimismo, se contemplará la forma de pago y demás características de la misma⁴.

Por su parte, el artículo 5 de dicha codificación establecía⁵ que el inversionista para poder suscribir el estudiado contrato de estabilidad jurídica debía pagar 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 realizaría en cada año.

Atendiendo a lo dispuesto en el canon 6° *ibídem* los contratos de estabilidad jurídica empezarán a regir desde su firma y permanecerán vigentes durante el término de duración establecido en el contrato, el cual no podrá ser inferior a tres (3) años, ni superior a veinte (20) años.

La Ley 963 de 2005 fue reglamentada por el Gobierno Nacional mediante el Decreto 2950 de 2005, modificado por los Decretos 133 de 2006 y 1474 de 2008. Adicionalmente, mediante los documentos 3366 de 1° de agosto de 2005 y 3406 del 19 de diciembre del mismo año, el CONSEJO NACIONAL DE POLÍTICA ECONÓMICA Y SOCIAL – CONPES-, aprobó los lineamientos técnicos que el Gobierno Nacional

⁴ **Decreto Reglamentario 2950 de 2005.** “Artículo 10. *La prima en los contratos de estabilidad jurídica.* El pago de la prima se hará a favor de la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con base en el cronograma de pagos previsto en el contrato, de acuerdo con los criterios establecidos en el Documento Conpes respectivo. En todo caso, el pago total de la prima deberá realizarse dentro del término de duración del contrato.

El valor de la prima a cargo del inversionista será el equivalente al uno por ciento (1%) de la inversión realizada durante cada año.

Si el contrato contempla un período improductivo, el valor de la prima será equivalente al cero punto cinco por ciento (0.5%) de la inversión efectuada durante el respectivo período”.

⁵ Versión para la época de los hechos

por conducto del Comité de Estabilidad Jurídica debía tener en cuenta para la evaluación de las solicitudes de celebración de contratos de estabilidad jurídica, así como el mecanismo operativo para llevar el registro de los contratos suscritos por parte del DEPARTAMENTO NACIONAL DE PLANEACIÓN, conforme a lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley 963 de 2005. Finalmente, la mentada ley fue derogada por el artículo 166 por la Ley 1607 de 2012 con la salvedad que los contratos de estabilidad jurídica en ejecución a la fecha de la promulgación de la ley continuarían su curso en los precisos términos acordados en el contrato hasta su terminación. Igualmente, aclara que tanto las solicitudes que se encontraran radicadas ante el Ministerio de Comercio Industria y Turismo, así como los procedimientos administrativos que se encontraran en curso en el momento de entrada en vigencia de la ley, deben ser tramitados de acuerdo con la Ley 963 de 2005, modificada por la Ley 1450 de 2011 y todos sus decretos reglamentarios vigentes, los cuales continuarán vigentes solo para regular los contratos vigentes y las solicitudes en trámite de aprobación a la fecha de su entrada en vigencia, hasta que se liquide el último de los contratos.

6.3. DEL IMPUESTO A LA RIQUEZA REGULADO POR LA LEY 1739 DE 2014 FRENTE A LOS INVERSIONISTAS SUSCRIPTORES DE CONTRATOS DE ESTABILIDAD JURÍDICA

De manera previa la Sala considera oportuno hacer referencia al impuesto al patrimonio cuya antecedente más remoto se encuentra en la Ley 78 de 1935⁶ que lo definió como un tributo complementario al impuesto sobre la renta y su objetivo era gravar el patrimonio poseído entendido como

⁶ Por la cual se reforman las disposiciones vigentes del impuesto sobre la renta, se aumenta la tarifa, se establecen unos impuestos adicionales y se suprimen otros

los derechos apreciables en dinero de una persona, el cual fue objeto de varias modificaciones introducidas 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. A pesar de las innumerables modificaciones que ha sufrido el mentado gravamen, siempre mantuvo el mismo propósito, cual fue gravar la riqueza⁷.

Pese a que el impuesto al patrimonio fue derogado por la Ley 6 de 1992⁸, fue nuevamente incorporado por la Ley 863 de 2003, que siguiendo su tenor literal creó el impuesto al patrimonio por los años 2004, 2005 y 2006 a cargo de las personas jurídicas y naturales, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, y para efecto de ese gravamen equiparó el concepto de riqueza al del total del patrimonio líquido del obligado.

Al tenor de la misma ley, el hecho generador del tributo lo constituía la posesión de riqueza a 1º de enero de cada año gravable cuyo valor superara los tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000) (valor año base 2004) y la causación se determinó para el primer día del respectivo ejercicio gravable.

Posteriormente, la Ley 1111 de 2006 amplió la vigencia del impuesto al patrimonio para los años 2007, 2008, 2009 y 2010, lo que quiere decir que este tributo siguió siendo eminentemente temporal. Dicho cuerpo normativo dispuso, al igual que la Ley 863, que el hecho generador era la posesión de riqueza a 1º de enero del año 2007 igual o superior a

⁷ Consejo de Estado, CP. BASTIDAS BÁRCENAS HUGO FERNANDO, Sentencia 2011-00003 de agosto 30 de 2016

⁸ “Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones”.

\$3.000.000.000.

Más tarde, en la misma forma como lo establecieron las Leyes 863 de 2003 y 1111 de 2006, la Ley 1370 de 2009 se ocupó una vez más del impuesto al patrimonio por el año 2011, pues estableció que el tributo se causaba el 1º de enero de 2011. Nótese que esta norma también mantuvo la idea inicial de que el impuesto al patrimonio se establecía de manera temporal, solo que estipuló que el pago debía efectuarse en ocho cuotas durante los años 2011, 2012, 2013 y 2014.

En este punto se debe precisar que, si bien la Ley 1370 alude a la “*creación*” de un nuevo impuesto al patrimonio, lo cierto es que retoma el hecho generador como el elemento subjetivo descrito en la Ley 1111 de 2006 que a su vez mantuvo el señalado en la Ley 863 de 2003⁹.

Tal precepto legal presentaba un hecho imponible con el que claramente se identificaba el ámbito de realidad económica que quiso gravarse (el patrimonio), y se reconocía el supuesto indicativo de capacidad contributiva por cuya realización nacería la obligación tributaria sustancial de pagar el respectivo tributo: **la posesión de cierto monto de patrimonio dentro del país**¹⁰.

La mencionada posesión fue pues el aspecto material del hecho generador del impuesto al patrimonio en el año 1935, continuó siéndolo para cuando la Ley 6ª de 1992 eliminó dicho tributo, se retomó en la Ley 863 de 2003 con la que dicho impuesto volvió a regir y se mantuvo a través de las Leyes 1111 de 2006 y 1370 de 2009¹¹.

⁹ CONSEJO DE ESTADO, Consejero Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA (E), cinco (05) de octubre de dos mil dieciséis (2016), Radicación número: 05001-23-31-000-2012-00612-01 (21012)

¹⁰ ib

¹¹ ib

La jurisprudencia ha dejado por sentado que el impuesto al patrimonio contenido en la Ley 1370 de 2009 no se trata de un nuevo impuesto sino de la prórroga de la vigencia del regulado por la Ley 1111 de 2006. Tal postura fue plasmada por el Consejo de Estado en sentencia de 30 de agosto de 2016, en la cual se declaró la nulidad del Concepto nro. 098797 de 28 de diciembre de 2010 emitido por la DIAN que interpretaba que la Ley 1370 no constituye una prórroga del impuesto al patrimonio que introdujo la Ley 1111 de 2006 y que por consiguiente, al tratarse de un nuevo tributo, en lo que atañe a la estabilidad de las normas (Ley 1111 de 2006) en virtud de la suscripción de contratos de estabilidad jurídica, quedaban definitivamente exonerados del beneficio los contribuyentes que cumplieran con el hecho generador contenido en la Ley 1370. A continuación se traen a colación los apartes relevantes de la aludida providencia¹²:

«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 1111 (que, como se vio, regía solo para los años 2007-2010), durante la vigencia del contrato de estabilidad jurídica, el legislador **no podía expedir una ley que prorrogara la vigencia de ese impuesto, menos si lo hacía con el ardid de que se trataba de un «nuevo impuesto»**. Eso, a juicio de la Sala, implica una modificación normativa adversa, una modificación del marco normativo, que, de contera, afecta el principio de buena fe.

(...)

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

¹² Consejo de Estado, sentencia del 30 de agosto de 2016, Expediente 18636, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

(...)

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

Se repite: no es suficiente que el concepto demandado interprete que la Ley 1370 creó un nuevo impuesto al patrimonio para el año 2011. Lo realmente determinante es que **la Ley 1370 prorrogó la vigencia del impuesto al patrimonio de la Ley 1111 y eso constituye una modificación normativa adversa** que resulta contraria al principio de buena fe, que rige la relación entre el Estado y el inversionista, máxime cuando el inversionista asumió una carga económica adicional a las que habrían asumido en condiciones ordinarias, conforme con el artículo 5° de la Ley 963¹³.

2.2.2.1 Conclusiones

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

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

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

¹³ Artículo 5°. *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.

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 entre el Estado y el inversionista, pues desconoce que realmente la Ley 1370 no hizo nada distinto a prorrogar la vigencia del impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1111 (para que pudiera cobrarse en el año 2011).

Conforme a lo expuesto, el alto tribunal dispuso que si el inversionista estabilizó el impuesto al patrimonio de la Ley 1111 de 2006 que solo regía para los años 2007-2010, durante la vigencia del contrato de estabilidad jurídica el legislador con el ardid de que se trataba de un “*nuevo impuesto*” al utilizar la expresión “*créase el impuesto al patrimonio*” no podía pretender la eliminación de la estabilización pactada sobre ese impuesto comoquiera que la Ley 1370 no hizo nada

distinto a prorrogar la vigencia del tributo y esa variación implicaba una modificación normativa adversa que no sería aplicable al inversionista.

Según la sentencia 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) desconocieran la situación de los inversionistas que celebraron el contrato de estabilidad jurídica de la Ley 963, al procurar hacerlos responsables y contribuyentes del impuesto al patrimonio de la Ley 1370 de 2009, bajo la ficción de que se trataba de un nuevo tributo.

En esa misma línea de pensamiento varias han sido las sentencias que han prolijado la postura de que la Ley 1370 no creó un nuevo impuesto al patrimonio sino que extendió o 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 pactó, siempre que en el contrato de estabilidad jurídica se hubiera identificado expresamente el impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1111¹⁴.

Avanzando en el estudio, la Sala ahonda en el impuesto a la riqueza creado como *un nuevo impuesto* según la Ley 1739 del 23 de diciembre de 2014, con el fin de buscar los recursos necesarios para financiar el presupuesto nacional. Este tributo fue instituido con carácter temporal habida cuenta que fue establecido por los años 2015, 2016, 2017 y 2018 y el hecho generador se contrae a la posesión de la riqueza al 1 de enero del año 2015, cuyo valor sea igual o superior a \$1.000 millones de pesos. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al

¹⁴ Ver sentencias del Consejo de Estado nro. 21181 de 24 de noviembre de dos mil dieciséis (2016), 21012 de 5 de octubre de dos mil dieciséis (2016), 20488 de 13 de octubre de 2016 y 20826 de 16 de noviembre de 2016

total del patrimonio bruto del contribuyente poseído en la misma fecha menos las deudas a cargo del contribuyente vigentes en esa fecha.

Con arraigo a lo precedente, es menester determinar si el impuesto a la riqueza de la Ley 1739 de 2014 se trata del mismo impuesto al patrimonio previsto en las Leyes 863 de 2003, 1111 de 2006 y 1370 de 2009. Una vez definido lo anterior es posible establecer si los contratos de estabilidad jurídica suscritos estabilizando el impuesto al patrimonio abarcan el impuesto a la riqueza de la Ley 1739 de 2014 por tratarse del mismo impuesto y por consiguiente se puede tomar como una modificación adversa a los inversionistas de manera tal que ello conlleva a que estos no sean sujetos pasivos de ese tributo (impuesto a la riqueza).

El siguiente cuadro comparativo presenta los principales cambios del Impuesto al Patrimonio y del Impuesto a la Riqueza en lo que respecta a cada uno de los elementos de la obligación tomados del Estatuto Tributario:

Elemento	Impuesto al patrimonio	Impuesto a la riqueza
Sujetos Pasivos	Artículo 292-1 Personas naturales, personas jurídicas y sociedades de hecho que sean contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta.	Artículo 292-2 1. Las personas naturales, las sucesiones ilíquidas, las personas jurídicas y sociedades de hecho, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios. 2. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país, respecto de su riqueza poseída directamente en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno. 3. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país,

		<p>respecto de su riqueza poseída indirectamente a través de establecimientos permanentes, en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.</p> <p>4. Las sociedades y entidades extranjeras respecto de su riqueza poseída directamente en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.</p> <p>5. Las sociedades y entidades extranjeras respecto de su riqueza poseída indirectamente a través de sucursales o establecimientos permanentes en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.</p> <p>6. Las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país al momento de su muerte respecto de su riqueza poseída en el país.</p>
No sujeción	<p>Artículo 297-1</p> <p>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 293-2</p> <p>No son contribuyentes del Impuesto a la Riqueza de que trata el artículo 292-2 las personas naturales y las sociedades o entidades de que tratan los artículos 18, 18-1, el numeral 1 del artículo 19, los artículos 22, 23, 23-1, 23-2, así como las definidas en el numeral 11 del artículo 191 del Estatuto Tributario. Tampoco son contribuyentes 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 conformidad con la Ley 1116 de 2006 y las personas naturales que se encuentren sometidas al régimen de</p>

		insolvencia.
Hecho Generador	<p>Artículos 292-1 y 293-1</p> <p>Posesión de riqueza a 1 de enero del año 2007, cuyo valor sea igual o superior a \$ 3.000.000.000 (Ley 1111 de 2006).</p> <p>Posesión de riqueza a 1 de enero de 2011 igual o superior a \$ 3.000.000.000 (Ley 1370 de 2009).</p> <p>Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado.</p>	<p>Artículo 294-2</p> <p>Posesión de riqueza al 01 de enero de 2015 igual o superior a \$1.000.000.000</p> <p>Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio bruto del contribuyente poseído en la misma fecha menos las deudas a cargo del contribuyente vigentes en esa fecha.</p>
Base Gravable	<p>Artículo 295-1</p> <p>Valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído a 01 de Enero del año 2011, determinado conforme a lo previsto en el Título II del libro I del Estatuto Tributario, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones poseídas en sociedades Nacionales, así como los primeros \$319.215.000 trescientos diecinueve millones doscientos quince mil pesos, del valor de la casas o apartamento de habitación (Ley 1370 de 2009).</p>	<p>Artículo 295-2</p> <p>La base gravable del impuesto a la riqueza es el valor del patrimonio bruto de las personas jurídicas y sociedades de hecho poseído a 1o de enero de 2015, 2016 y 2017 menos las deudas a cargo de las mismas vigentes en esas mismas fechas, y en el caso de personas naturales y sucesiones ilíquidas, el patrimonio bruto poseído por ellas a 1o de enero de 2015, 2016, 2017 y 2018 menos las deudas a cargo de las mismas vigentes en esas mismas fechas, determinados en ambos casos conforme a lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto, excluyendo el valor patrimonial que tengan al 1o de enero de 2015, 2016 y 2017 para los contribuyentes personas jurídicas y sociedades de hecho, y el que tengan a 1o de enero de 2015, 2016, 2017 y 2018 las personas naturales y las sucesiones ilíquidas, los siguientes bienes:</p> <p>1. En el caso de las personas naturales, las primeras 12.200 UVT del valor patrimonial de la casa o</p>

		<p>apartamento de habitación.</p> <p>2. El valor patrimonial neto de las acciones, cuotas o partes de interés en sociedades nacionales poseídas directamente o a través de fiducias mercantiles o fondos de inversión colectiva, fondos de pensiones voluntarias, seguros de pensiones voluntarias o seguros de vida individual determinado conforme a las siguientes reglas: En el caso de acciones, cuotas o partes de interés de sociedades nacionales, poseídas a través de fiducias mercantiles o fondos de inversión colectiva, fondos de pensiones voluntarias, seguros de pensiones voluntarias o seguros de vida individual el valor patrimonial neto a excluir será el equivalente al porcentaje que dichas acciones, cuotas o partes de interés tengan en el total de patrimonio bruto del patrimonio autónomo o del fondo de inversión colectiva, del fondo de pensiones voluntarias, de la entidad aseguradora de vida, según sea el caso, en proporción a la participación del contribuyente.</p> <p>3. El valor patrimonial neto de los bienes inmuebles de beneficio y uso público de las empresas públicas de transporte masivo de pasajeros, así como el valor patrimonial neto de los bancos de tierras que posean las empresas públicas territoriales destinadas a vivienda prioritaria.</p> <p>4. 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>5. El valor de la reserva técnica de Fogafin y Fogacoop.</p> <p>6. Respecto de los contribuyentes de que tratan los numerales 4 y 5</p>
--	--	--

		<p>del artículo 292-2 del Estatuto Tributario que sean entidades financieras del exterior el valor de las operaciones activas de crédito realizadas con residentes fiscales colombianos o sociedades nacionales así como los rendimientos asociados a los mismos.</p> <p>7. Respecto de los contribuyentes de que tratan los numerales 4 y 5 del artículo 292-2 del Estatuto Tributario, el valor de las operaciones de leasing internacional así como los rendimientos financieros que de ellas se deriven, cuyos objetos sean activos localizados en el territorio nacional.</p> <p>8. En el caso de los extranjeros con residencia en el país por un término inferior a cinco (5) años, el valor total de su patrimonio líquido localizado en el exterior.</p> <p>9. Los contribuyentes a que se refiere el numeral 4 del artículo 19 de este Estatuto, pueden excluir de su base el valor patrimonial de los aportes sociales realizados por sus asociados.</p>
Tarifa	<p>Artículo 296-1 (Ley 1370 de 2009)</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>Artículo 296-2</p> <p>Se plantean tarifas progresivas dependiendo del monto del patrimonio.</p>
Causación	<p>Artículo 294-1</p> <p>El impuesto al Patrimonio a que se refiere el Artículo 292-1 se causa a</p>	<p>Artículo 297-2</p> <p>Para personas jurídicas:</p>

	01 de Enero del año 2011 (Ley 1370 de 2009).	01 enero de 2015, 01 enero de 2016 y 01 enero de 2017. Para personas naturales: 01 de enero de 2015, 01 de enero de 2016, 01 de enero de 2017 y 01 de enero de 2018.
--	--	--

Desde el punto de vista estructural, los dos impuestos en cuestión no tuvieron cambios importantes, a *contrario sensu* tienen la misma finalidad que es gravar la riqueza de las personas naturales y jurídicas y el impuesto a la riqueza comparte el carácter temporal que ha tenido históricamente el impuesto al patrimonio.

La Sala observa que los elementos del tributo han sido similares en cuanto a las características estructurales, salvo algunas pequeñas modificaciones. En efecto, el punto clave constituye el hecho generador el cual se contrae en ambos casos a la posesión de la riqueza al 1º de enero del respectivo año gravable, teniendo en cuenta que el concepto de riqueza según las Leyes 863 de 2003, 1111 de 2006 y 1370 de 2009 es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado, el cual resulta ser el mismo al que refiere la Ley 1739 de 2014 al señalar que “...es equivalente al total del patrimonio bruto del contribuyente poseído en la misma fecha menos las deudas a cargo del contribuyente vigentes en esa fecha”, pues nótese que el artículo 282 del Estatuto Tributario define que “El patrimonio líquido gravable se determina restando del patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o período gravable el monto de las deudas a cargo del mismo, vigentes en esa fecha”. En similar sentido el legislador al determinar la base gravable del impuesto a la riqueza hace referencia al valor del patrimonio bruto poseído a 1o de enero menos las deudas a cargo, el cual termina siendo el mismo previsto en el impuesto al patrimonio cuando señala que la base

gravable es el patrimonio líquido del contribuyente poseído a 1° de enero.

Nótese la similitud de los sujetos pasivos en una y en otra normativa al señalar que corresponden a las personas naturales, personas jurídicas y sociedades de hecho que sean contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, solo que en la Ley 1739 de 2014 el legislador hace un desglose de los sujetos pasivos en el impuesto sobre la renta y complementarios en los términos de los artículos 7 y siguientes del Estatuto Tributario.

Bajo las anteriores premisas denota la Sala los esfuerzos del legislador por exhibir un impuesto de riqueza diferente al impuesto del patrimonio con el ánimo no hacer extensiva la estabilización contractual a los inversionistas que cumplieran con el hecho generador del “*impuesto a la riqueza*” para los años 2015, 2016, 2017 y 2018 en los casos en que se encontraran vigentes los contratos de estabilidad jurídica.

Mirado desde esa óptica la Ley 1739 se ocupó una vez más del impuesto al patrimonio por los años 2015, 2016, 2017 y 2018, pues los cambios atañen más a la forma que al fondo del impuesto al patrimonio. Por lo tanto, no se remite a discusión que no se trata de un nuevo impuesto a la riqueza sino que lo realmente determinante es que la Ley 1739 prorrogó la vigencia del impuesto al patrimonio de las Leyes 863, 1111 y 1370 y eso constituye una modificación normativa adversa que resulta contraria al principio de buena fe que rige la relación entre el Estado y el inversionista a la luz de los contratos de estabilidad jurídica suscritos, máxime cuando los inversionistas asumieron una carga económica adicional a las que habrían asumido en condiciones ordinarias, conforme con el artículo 5° de la Ley 963 que exigía para suscribir el contrato pagar a favor de la NACIÓN -MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO

PÚBLICO una prima de forma proporcional al valor de la inversión.

De modo que, a partir de la celebración del contrato, en virtud del principio de buena fe, los inversionistas ampararon el marco jurídico de la inversión, al punto que luego no les fueran oponibles las modificaciones normativas que les resultaran adversas a la inversión. Luego, el impuesto al patrimonio consagrado en la Ley 1739 de 2014 es una prórroga del impuesto al patrimonio y, de esta forma, los inversionistas no son sujeto pasivo de la prolongación del impuesto al patrimonio, por haber suscrito contratos de estabilidad jurídica sobre las normas relativas a ese tributo, pues cualquier modificación adversa sobre las normas relativas a este impuesto no le son aplicables.

6.4. CASO CONCRETO

Las partes discuten, en síntesis, si la sociedad ALPINA PRODUCTOS ALIMENTICIOS SA estaba sujeta al impuesto a la riqueza regulado en la Ley 1739 de 2014. La demandante alega que en aplicación del contrato de estabilidad jurídica no estaba obligada a ese tributo pues pactó con el MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO la estabilización del impuesto al patrimonio en los términos de los artículos 292 y 295 del Estatuto Tributario y, por ende, tiene derecho a la devolución de lo pagado de forma indebida. La DIAN, por su parte, arguye que la actora sí estaba sujeta al tributo en cuestión pues la Ley 1739 de 2014 estableció un nuevo impuesto diferente a los estabilizados con ocasión del contrato suscrito.

En el *sub judice* se encuentra probado que el 24 de enero de 2006 la sociedad ALPINA PRODUCTOS ALIMENTICIOS S.A. suscribió un *contrato de estabilidad jurídica* con la NACIÓN - MINISTERIO DE

COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO por el término de **diez (10) años**, en el cual en su cláusula cuarta se consignó:

“CLÁUSULA CUARTA. Normas objeto de Estabilidad Jurídica. Las normas que serán objeto de estabilidad jurídica son aquellas identificadas y transcritas en el Anexo II del presente contrato, las cuales son consideradas por el INVERSIONISTA como determinantes de su decisión de invertir.

A su turno, en el Anexo II se estabilizaron, entre otras, las siguientes normas:

Patrimonio: Artículos 292 y 295 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario).

Por su parte, en la cláusula séptima del citado contrato se dispuso:

“CLÁUSULA SÉPTIMA. Obligaciones de la Nación. La NACIÓN se obliga a: 1. Garantizar al INVERSIONISTA que durante todo el término de duración del contrato se le continuarán aplicando las normas a que se refiere la cláusula cuarta y el Anexo II, consideradas como determinantes de la inversión, en el evento de que tales normas sean modificadas en forma adversa a aquél. 2. Hacer extensiva la garantía a que se refiere el numeral anterior a la totalidad de la actividad económica del INVERSIONISTA. 3. Garantizar al INVERSIONISTA que la información suministrada con carácter confidencial a LA NACIÓN gozará de la protección prevista en las normas legales vigentes”.

De lo transcrito, es claro que en el contrato de estabilidad jurídica que suscribió la demandante se cobijó el IMPUESTO AL PATRIMONIO previsto en los artículos 292 y 295 del Estatuto Tributario, para los años 2004, 2005 y 2006.

En ese contexto normativo, el 6 de mayo de 2016 la sociedad demandante presentó la declaración del impuesto a la riqueza correspondiente al año 2016, en la que se liquidó un impuesto a cargo por

\$2.140.808.000, respecto del cual pagó la primera cuota el 11 de ese mismo mes y año por valor de \$1.070.404.000 (fls. 50-51 del c.p.).

Acto seguido, ALPINA PRODUCTOS ALIMENTICIOS S.A. el 27 de enero de 2017 por medio de escrito con Radicación nro. 2016 2017 0183 solicitó a la DIAN la devolución del pago de lo no debido respecto de la primera cuota pagada por concepto de impuesto a la riqueza del año gravable 2016 por valor de \$1.070.404.000, al considerar que no estaba obligada a dicho pago de acuerdo con el contrato de Estabilidad Jurídica suscrito con el MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO, petición que fue resuelta desfavorablemente por medio de los actos administrativos demandados, con fundamento en que el nuevo impuesto a la riqueza creado por la Ley 1739 de 2014 sí es aplicable a los contribuyentes que se acogieron al régimen especial de estabilidad jurídica consagrado en la Ley 963 de 2005.

En ese contexto, para la Sala es claro que la Ley 1739 de 2014 **no creó un nuevo impuesto a la riqueza**, sino por el contrario prorrogó la vigencia del impuesto al patrimonio regulando en las Leyes 863 de 2003, 1111 de 2006 y 1370 de 2009 **estando amparado por el régimen de estabilidad jurídica de la Ley 963 de 2005**, por el tiempo que se pacte, siempre que en el contrato de estabilidad jurídica se hubiera identificado expresamente el impuesto al patrimonio.

Desde esa perspectiva, lo establecido en la Ley 1739 de 2014 no le es aplicable a la demandante por cuanto en virtud del Contrato de Estabilidad Jurídica suscrito el 24 de enero de 2006, el Estado le garantizó que las disposiciones relacionadas con el impuesto al patrimonio le eran aplicables solamente en los términos de los artículos 292 y 295 del Estatuto Tributario, por el plazo de 10 años establecido en

el clausulado de duración del contrato, esto es, del 24 de enero de 2006 al 24 de enero de 2016, pues las modificaciones introducidas a esas normas con posterioridad no le son aplicables al resultarle adversas.

Por lo expuesto, es claro que ALPINA PRODUCTOS ALIMENTICIOS S.A. no estaba obligada a declarar y pagar el *impuesto a la riqueza* de la Ley 1739 de 2014 por el año gravable 2016, en la medida que su causación tuvo lugar el 1º de enero de 2016 cuando aún se encontraba vigente el contrato de estabilidad jurídica, razón por la cual tenía derecho a que la DIAN le devolviera el valor pagado por ese concepto y en ese sentido es ostensible la ilegalidad de los actos acusados.

Ahora, la DIAN refiere en su argumentación a los conceptos emitidos por esa entidad fiscalizadora sobre el tema por medio de los Oficios nros. 034749 de 4 de diciembre de 2015 y 027156 del 17 de septiembre de 2015, en los que se interpreta “...*que siendo el Impuesto a la Riqueza, un impuesto distinto al del impuesto al patrimonio, y al no encontrarse expresamente cubierto ni incluido... por los contratos de estabilidad jurídica vigentes, los contribuyentes que hayan suscrito dichos contratos, en caso de darse el hecho generador del impuesto a la Riqueza, deberán pagar este gravamen y cumplir con las demás obligaciones que de él se desprenden*”. Al respecto, si bien la DIAN es máxima autoridad doctrinaria nacional en materia tributaria y que sus conceptos amparan a los contribuyentes, lo cierto es que ello es así en cuanto sus competencias y respecto de sus funcionarios frente a quienes la misma deviene obligatoria como ha sido señalado de manera pacífica por la jurisprudencia del Consejo de Estado.

En consecuencia, tal doctrina no deviene obligatoria o vinculante y se torna, al igual que los demás conceptos emitidos por autoridades

administrativas, e inclusive los conceptos emanados de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en un criterio relevante pero de tipo auxiliar a tener en cuenta al momento de motivar las decisiones con arreglo al artículo 28 de la Ley 1437 de 2011, según el cual dispone que *“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”*.

En ese sentido, los actos administrativos no se plegaron a la ley y su correcta interpretación al prohijar los mencionados conceptos que no eran de obligatorio cumplimiento o ejecución para negar la petición de la demandante de devolución del pago de lo no debido.

Por último, en cuanto al argumento de la DIAN relativo a que no es procedente la devolución en la medida en que la declaración presentada por la actora produce plenos efectos legales al constituir una declaración libre y espontánea en los términos de artículo 298-7 del Estatuto Tributario y, por lo tanto, no está sometida a lo dispuesto en el artículo 594-2 *ibídem*, la Sala dilucida que no tiene vocación de prosperidad por las razones que se pasan a exponer:

El artículo 298-7 del Estatuto Tributario fue adicionado por el artículo 8 de la Ley 1739 de 2014 y consagra que quienes no estén obligados a declarar el Impuesto a la Riqueza de que trata el artículo 292-2 *ib* podrán libre y espontáneamente liquidar y pagar el impuesto y tal declaración producirá efectos legales, por no encontrarse sometida a lo consagrado en el artículo 594-2 del Estatuto Tributario, que a la letra dice:

ARTICULO 594-2. DECLARACIONES TRIBUTARIAS
PRESENTADAS POR LOS NO OBLIGADOS. Las declaraciones

tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto legal alguno.

Tal como quedó registrado en párrafos atrás, esta norma introducida por el legislador con la Ley 1739 de 2014 denota la intención del legislador de imponer que lo pagado por los no obligados a declarar el impuesto a la riqueza no sea susceptible de devolución, bajo la argucia de que tales declaraciones presentadas de manera libre y espontáneamente producirán plenos efectos legales, excluyéndolas de la aplicación de lo consagrado en el artículo 594-2 del Estatuto Tributario, interpretación que atenta de manera flagrante contra la buena fe¹⁵ y la seguridad jurídica¹⁶ de los administrados, particularmente de los inversionistas en los contratos de estabilidad jurídica suscritos, que a la luz de la doctrina decantada de la DIAN en los oficios señalados párrafos atrás, optaron por pagar el impuesto en procura de evitar la imposición de sanciones por no declarar, mientras se surtía el trámite de la petición de devolución del pago de lo no debido. De manera que la Sala considera que **es preciso inaplicar tal norma jurídica** en el caso concreto por ser contraria a la Constitución, al amparo de lo previsto en el artículo 4 Superior que prescribe que ante la incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales.

Así las cosas, declarará la nulidad de los actos administrativos acusados y a título de restablecimiento del derecho se ordenará la devolución de lo pagado de forma indebida por la sociedad demandante por concepto de primera cuota del impuesto a la riqueza del año gravable 2016, por valor de \$1.070.404.000, según el Recibo Oficial de Pago de Impuesto Nacionales nro. 4907281625482 de 11 de mayo de 2016.

¹⁵ Artículo 83 de la Constitución Política

¹⁶ Según la sentencia C 250/2012 “La Corte ha señalado que este principio ostenta rango constitucional y lo ha derivado del preámbulo de la Constitución y de los artículos 1, 2, 4, 5 y 6 de la Carta // La seguridad jurídica es un principio que atraviesa la estructura del Estado de Derecho y abarca varias dimensiones. En términos generales supone una garantía de certeza. Esta garantía acompaña otros principios y derechos en el ordenamiento”.

En consideración a lo anterior, la Sala hace constar que el proyecto fue discutido y aprobado en Sala Virtual de la fecha y la sentencia será notificada a las partes al correo electrónico informado.

En razón y mérito de lo expuesto, el **TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA, SECCIÓN CUARTA, SUBSECCIÓN “B”**, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la Ley,

F A L L A :

PRIMERO: **INAPLÍCASE** al caso concreto lo dispuesto en el artículo 298-7 del Estatuto Tributario por las razones expuestas en la motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: **DECLÁRASE** la nulidad de las Resoluciones nros. 6283-020 de 5 de abril de 2017 emanada de la División de Gestión de Recaudo de la DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE GRANDES CONTRIBUYENTES y 2407 de 22 de marzo de 2018 emitida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIRECCIÓN DE GESTIÓN JURÍDICA, por medio de las cuales se negó la petición de devolución del pago de lo no debido elevada por la sociedad ALPINA PRODUCTOS ALIMENTICIOS S.A. por medio de Radicación nro. DO 2016 2017 0183 de 27 de enero de 2017.

TERCERO : A título de restablecimiento del derecho **ORDÉNASE** a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES la devolución de lo pagado por la sociedad demandante por concepto de primera cuota del impuesto a la riqueza del año gravable 2016, por valor de \$1.070.404.000, según el Recibo Oficial de Pago de Impuesto Nacionales nro. 4907281625482 de 11 de mayo de 2016, en atención a las razones esbozadas en la considerativa.

CUARTO: **NOTIFÍQUESE** por correo electrónico la presente providencia así:

Demandante:

ecabrera@asesores.net.co

Demandado:

notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co.

jloaizar@dian.gov.co

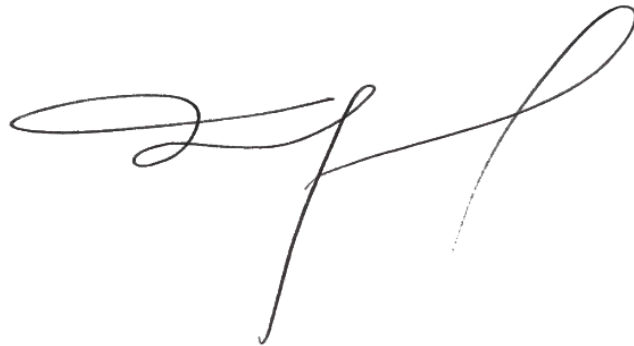
QUINTO: En firme la presente providencia, **ARCHÍVESE** el expediente previas las anotaciones que sean menester.

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE

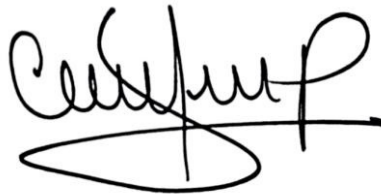
Discutida y aprobada en sesión de la fecha. Acta No. _____



NELLY YOLANDA VILLAMIZAR DE PEÑARANDA
Magistrada Ponente

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Nelly Villamizar', written in a cursive style.

MERY CECILIA MORENO AMAYA
Magistrada

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Mery Moreno Amaya', written in a cursive style.

CARMEN AMPARO PONCE DELGADO
Magistrada