



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA (E)

Bogotá, D.C., cinco (05) de octubre de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 05001-23-31-000-2012-00612-01 [21012]

Actor: COMPAÑÍA DE GALLETAS NOEL S.A.S (NIT. 811.014.994-9)

Demandado: DIAN

Contratos de estabilidad jurídica – impuesto al patrimonio

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 10 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que negó las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES

El 2 de marzo de 2009, la Compañía de Galletas Noel S. A. celebró contrato de estabilidad jurídica con la Nación - Ministerio de Comercio Exterior, para desarrollar un proyecto de inversión, con vigencia de veinte años, es decir, hasta el 2 de marzo de 2009.

En virtud de dicho acuerdo, la Nación garantizó la estabilidad de los artículos 292 a 296 del Estatuto Tributario, modificados por la Ley 1111 de 2006. Dichas normas crearon el impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010.

La Ley 1370 de 2009 y el Decreto 4825 de 2010 dispusieron la causación del referido tributo por el año 2011 y, en tal sentido, dicha ley adicionó los artículos mencionados de la Ley 1111 de 2006.

Mediante Oficio 098797 del 28 de diciembre de 2010, la Dirección Jurídica de la DIAN interpretó que tanto los contribuyentes beneficiados con el régimen especial de estabilidad tributaria consagrado en el artículo 240-1 del ET, por los periodos 2001 a 2010, de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, como los que se acogieron al régimen especial de estabilidad jurídica consagrado en la Ley 963 de 2005, estaban obligados a pagar el nuevo

impuesto sobre el patrimonio creado por la Ley 1370 de 2009 y causado a partir del 1º de enero de 2011.

De acuerdo con dicho oficio, Galletas Noel S. A. declaró y pagó las dos primeras cuotas de impuesto al patrimonio correspondiente al año 2011, el 13 de mayo y el 12 de septiembre de dicho año¹, cada una por valor de \$1.525.800.000.

El 4 de octubre de 2011, la citada sociedad solicitó a la DIAN que declarara sin efecto legal la declaración señalada, al amparo del artículo 594-2 del ET., por estimar que no se encontraba obligada a presentarla.

Por Oficio 1-11-238-001333 del 15 de octubre del mismo año, la DIAN negó tal petición. Esta decisión fue confirmada por las Resoluciones 900099 del 17 de noviembre de 2011 y 900072 del 20 de diciembre siguiente, en sede de los respectivos recursos de reposición y apelación interpuestos².

DEMANDA

GALLETAS NOEL S. A. S., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), solicitó que se anulen el Oficio 1-11-238-001333 del 15 de octubre de 2011, y las Resoluciones 900099 y 900072 del 17 de noviembre y el 20 de diciembre del mismo año.

A título de restablecimiento del derecho, pidió que, previa declaratoria de que la declaración de impuesto al patrimonio que presentó por el 2011 carece de

¹ Fls. 42 y 43

² Fls. 44 a 47 y 127 a 129

todo efecto legal, se condene a la DIAN a devolverle la suma de \$3.516.000.000, correspondiente a las cuotas pagadas por el mismo concepto, y los valores que llegare a pagar con posterioridad a la presentación de la demanda.

Así mismo, solicitó que se le devuelvan los ajustes e intereses a los que hubiere lugar sobre la suma y los valores señalados, y, específicamente, los intereses civiles del 6% por pago de lo no debido.

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 83 de la Constitución Política.
- Artículo 1º de la Ley 963 de 2005.
- Artículos 1 a 5 y 9 del Decreto 4825 de 2010.
- Artículos 1602 y 1603 del Código Civil.

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

Los contratos de estabilidad jurídica buscan que las normas legales sean inmodificables para el inversionista, de modo que no le sean aplicables los eventuales cambios legislativos adversos al contribuyente.

En virtud del contrato firmado entre la demandante y la Nación, debían mantenerse las condiciones del impuesto al patrimonio reguladas por la Ley 1111 de 2006, sin lugar a exigir el pago de la sobretasa que para dicho tributo previó la Ley 1370 de 2009.

El impuesto creado por Ley 1370 de 2009 y el Decreto Ley 4825 de 2010 tiene los mismos elementos esenciales del regulado por la Ley 1111 de 2006, y conservan las características que lo distinguen.

La demandante y la Nación pactaron la estabilidad de la normativa sobre impuesto al patrimonio, para que modificaciones legales que se hicieran al mismo y que le fueren adversas a la contribuyente, no se aplicaran.

Como el impuesto al patrimonio pactado en la Ley 1370 de 2009 y en el Decreto Ley 4825 de 2010 es una variante del tributo de la Ley 1111 de 2006, puede interpretarse que al no haberse excluido dicho gravamen del contrato celebrado, a las partes debe respetárseles el derecho adquirido a que el tributo se conserve en las condiciones acordadas.

El Documento Conpes 3406 de 2005 ratifica que la intención del Comité de estabilidad jurídica fue la de incluir el impuesto al patrimonio en los contratos del mismo nombre.

A los contribuyentes amparados por el régimen de estabilidad jurídica respecto del impuesto al patrimonio no puede exigirsele la sobretasa establecida en el Decreto 4825 de 2010, por ser una modificación adversa al gravamen estabilizado.

La celebración de un contrato genera confianza legítima a las partes respecto de lo pactado y les causa toda una serie de compromisos a cumplir, que en el caso de autos la Administración pretende desconocer sin fundamento legal ni fáctico.

Tal proceder es de mala fe, porque busca eludir obligaciones contractuales adquiridas con plena validez y actualmente vigentes, so pretexto de que el impuesto al patrimonio objeto del contrato de estabilidad jurídica, no forma parte de las normas a estabilizar y de que el impuesto al patrimonio de la Ley 1111 de 2006 es diferente del regulado por la Ley 1370 de 2009 y el Decreto Ley 4825 de 2010.

Los pagos de lo no debido originados en acciones u omisiones de la DIAN, generan intereses del 6% anual que establece el artículo 1617 del CC, desde cuando se hace el pago de lo no debido y hasta el momento en que el mismo se reembolsa al contribuyente, pues no existe regulación tributaria especial en cuanto al tema de los intereses se refiere para dicho lapso.

Tal es el caso del sub lite, en el que, debido al criterio oficial de la DIAN, el contribuyente se vio obligado a declarar y pagar el impuesto al patrimonio y una sobretasa que no adeudaba, para de esa manera evitar la imposición de sanciones tributarias. Esas declaraciones carecen de todo valor legal, por no existir la obligación de presentarlas.

Quien paga lo que no debe tiene derecho a pedir su devolución y quien recibe ese pago debe restituirlo; en consecuencia, la Administración debe reintegrar el dinero que no se le adeuda, pero con sus naturales frutos civiles, en virtud de los principios de justicia y equidad, en cuanto privó al contribuyente de usarlo oportunamente.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Según la normativa legal a la que aluden los folios 83 (vto) a 85, la Ley 1370 de 2009 extendió el impuesto al patrimonio a la vigencia fiscal 2011 valiéndose de la adición de nuevos artículos al Estatuto Tributario, y no de la modificación de las normas preexistentes, que en su momento fue la figura aplicada por la Ley 1111 de 2006 para extender a los años gravables 2007 a 2010 el impuesto al patrimonio creado por la Ley 863 de 2003, para los años 2004 a 2006.

Así, las disposiciones de la Ley 1370 de 2009 son una nueva normativa que no se encontraba vigente para cuando la actora suscribió el contrato de estabilidad jurídica, sin poderse pretender que normas inexistentes para ese momento se incluyan en la cláusula cuarta de dicho convenio. Es decir, las únicas normas estabilizables al suscribirse el contrato de estabilidad jurídica son las existentes para cuando el mismo se celebra.

La cláusula cuarta del contrato suscrito por la demandante no estabilizó los artículos sobre impuesto al patrimonio adicionados por la Ley 1370 de 2009. Aceptar inaplicar dichos artículos a la actora reviviría lo dispuesto por la Ley 223 de 1995, que adicionó el artículo 240-1 del ET con el régimen especial de estabilidad tributaria, en cuanto éste se previó para exonerar la aplicación de tributos nacionales establecidos con posterioridad a la suscripción del respectivo contrato, a diferencia de los contratos de estabilidad jurídica creados por la Ley 963 de 2005, para que a los inversionistas que los suscribieran sólo se les aplicaran las normas fiscales vigentes al momento de la suscripción, por el término de duración del contrato.

La estabilidad jurídica no puede aplicarse a las inversiones forzosas que decreta el gobierno bajo los estados de excepción, como tampoco al

impuesto al patrimonio y a la sobretasa creados por la vigencia fiscal 2011, de modo que todos los contribuyentes deben liquidarla y pagarla.

La devolución por pago de lo no debido debió tramitarse luego de petitionar el respectivo pronunciamiento sobre los efectos de la declaración tributaria. No existe ninguna resolución que ordene devolución alguna, ni solicitud de devolución que permita la causación de los intereses corrientes establecidos en el artículo 863 del ET.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia negó las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

Las disposiciones que obligaron a la demandante a declarar el impuesto al patrimonio por el 2011, son posteriores a las estabilizadas por el contrato de estabilidad jurídica, y crearon una situación jurídica novedosa respecto de la cual nada se había convenido en el contrato de estabilidad, sin modificar las normas preexistentes.

Los contratos de estabilidad jurídica buscan promover las inversiones de empresas nacionales y extranjeras, y sólo se alteraría si las normas estabilizadas hubieran sufrido algún tipo de modificación, no cuando se crean nuevas normas que no alteran lo pactado por los contratantes.

Las normas respecto de las cuales se reclama la aplicación del beneficio de estabilización no son susceptibles del mismo, porque no modificaron el impuesto al patrimonio de años anteriores al 2011 e incumben a una situación no regulada por el contrato de estabilidad jurídica suscrito, en el

cual nunca se pactó que la generación del impuesto al patrimonio en vigencias posteriores a la del 2010 conllevara la exoneración del deber de declararlo y pagarlo.

En consecuencia, la demandante debe declarar el impuesto al patrimonio del año 2011, y no hay lugar a dejar sin efectos dicha declaración.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la demandante interpuso recurso de apelación, en el que solicitó revocarla y, en su lugar, anular los actos acusados. Al efecto adujo:

La Ley 1370 de 2009 mantuvo los elementos esenciales del impuesto al patrimonio previsto en la Ley 1111 de 2006 y sólo varió topes y procedimiento para calcularlo. Por lo mismo, no es dable pretender que el impuesto de la primera ley sea distinto del de la segunda ni que los inversionistas que cuentan con contratos de estabilidad jurídica respecto de dicho tributo, deban declararlo y pagarlo.

El criterio de la sentencia de primera instancia es formalista y no consulta el verdadero espíritu de las normas aplicables, a la luz de las cuales debe analizarse si hay o no un cambio de fondo del gravamen, sin ser relevante el mecanismo a través del cual se efectúe.

El hecho de que la Ley 1370 de 2009 sea posterior al contrato de estabilidad jurídica celebrado no implica que aquélla quede excluida de dicha estabilidad, y siendo esa ley una simple prórroga en el tiempo de la Ley 1111 de 2006, es lógico que ésta última se haya expedido primero en el tiempo.

Al fijar los criterios para evaluar las solicitudes de contratos de estabilidad jurídica, el CONPES previó que las normas con vigencia limitada en el tiempo y existencia inferior a la duración del contrato de estabilidad jurídica solo son objeto de protección por el término de vigencia de la norma respectiva.

Pero tratándose de cargas tributarias temporales como el impuesto al patrimonio, el mismo CONPES indicó que sólo serían aplicables las cargas correspondientes durante la vigencia de la norma que las impone, por el tiempo que dure el contrato de estabilidad jurídica.

La Nación y la DIAN deben actuar de buena fe en las etapas precontractuales y de ejecución del contrato. Cada parte contractual tiene expectativas legítimas en cuanto al cumplimiento de las obligaciones adquiridas por su contraparte.

La prolongación de un tributo que inicialmente tenía una vigencia limitada es un cambio normativo adverso al contribuyente, y la expectativa que frente a ello tendría el contribuyente es que el cambio en el impuesto al patrimonio no le es aplicable.

Los actos demandados vulneran la confianza legítima de que la Nación cumple seriamente sus compromisos legales de tipo contractual, en cuanto pretende desconocer las obligaciones que pactó al momento de suscribir el contrato de estabilidad jurídica.

Desconocer que el impuesto al patrimonio es objeto del contrato de estabilidad jurídica suscrito por la inversionista demandante, y exigirle que lo pague de acuerdo con las modificaciones legales que le fueron adversas,

como el hecho de extenderlo en el tiempo, viola tanto la confianza legítima como la buena fe de los inversionistas en general.

La Ley 963 de 2005 sólo buscó incentivar la inversión extranjera, eliminando el riesgo de que en cualquier momento cambiaran las condiciones para el ejercicio de esa actividad y de que en cualquier momento tuvieran que asumir una cantidad adicional de impuestos que hicieran inviable dicha inversión.

En síntesis, el impuesto al patrimonio es una simple prolongación en el tiempo del gravamen originalmente creado por la ley 863 de 2003 y extendido en su vigencia por la Ley 1111 de 2006; en consecuencia, no existe fundamento fáctico ni legal para cobrar a la demandante dicho tributo por el año 2011, porque la compañía se encuentra cobijada por un contrato de estabilidad jurídica que abarca esa carga impositiva.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Al alegar de conclusión, la **demandante** reiteró los argumentos del recurso de apelación y resaltó:

El estudio del sub lite no se reduce al método o procedimiento a través del cual se hicieron modificaciones al gravamen ni a si esas modificaciones se realizaron con adiciones al Estatuto Tributario, o derogando normas, sino a determinar si el gravamen en sí mismo considerado presentó algún cambio de fondo.

El criterio de la sentencia apelada es enteramente formalista y riñe con el espíritu del artículo 1º de la Ley 963 de 2005, que se dirige a ser aplicado a situaciones que impliquen una verdadera modificación en los textos de ley.

El hecho de que la Ley 1370 de 2009 sea posterior a la celebración del contrato de estabilidad jurídica no excluye dicha normativa del espectro del acuerdo de voluntades, pues, en estricta lógica, las modificaciones en cuanto a algunas materias suponen la preexistencia de una versión original de aquéllas.

Así, las leyes que introduzcan cambios adversos al impuesto al patrimonio deben haberse promulgado con posterioridad a la norma que lo creó, de modo que primero debía constituirse el impuesto al patrimonio, luego celebrarse el contrato de estabilidad jurídica y, finalmente, hacerse la modificación legal adversa al contribuyente.

Por su parte, la **DIAN** arguyó:

La fuente de derecho de los contratos de estabilidad jurídica es el contrato mismo, en el que deben identificarse expresa y taxativamente las normas a estabilizar, sin que los alcances de esas normas puedan extenderse a estadios no contemplados por el legislador.

La estabilización de normas atiende la garantía del imperio de las normas incluidas al momento de suscribirse el contrato, en tanto que la estabilización de tributos 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.

Los contratos de estabilidad jurídica no garantizan la inaplicación de los impuestos nuevos creados durante su vigencia, aunque sí comprometen al Estado a seguir aplicando las normas vigentes al momento de su suscripción y que resulten determinantes para realizar una inversión en actividades industriales, comerciales o de servicios.

El Documento Conpes 3406 de 19 de diciembre de 2005 determinó el tratamiento aplicable respecto de las normas de vigencia limitada amparadas por un contrato de estabilidad jurídica, señalando que las normas temporales que imponen un gravamen solo son imponibles durante su vigencia.

De acuerdo con lo anterior, el impuesto al patrimonio cobijado con el contrato de estabilidad que celebró la demandante perdió vigencia, y no existe norma que se encuentre estabilizada con posterioridad, puesto que la Ley 1370 de 2009 creó un nuevo impuesto, con elementos esenciales independientes a los de la Ley 1111 de 2006 y previstos en normas no incluidas en dicho contrato.

Esa nueva creación legal, además de garantizar la seguridad jurídica y los principios de progresividad e igualdad del tributo, no surge de la modificación de una norma preexistente.

Al debatirse en el Congreso la Ley 1370 de 2009 se consideró innecesario aludir a que los contratos de estabilidad jurídica suscritos antes de publicarse dicha ley y que recayeran sobre el impuesto al patrimonio creado temporalmente por la Ley 1111 de 2006, conservarían tal prerrogativa, pues la normatividad que los rige establece una serie de restricciones frente a normas de vigencia limitada que se pretendan estabilizar.

El Comité de Estabilidad Jurídica ha conceptuado que las normas relacionadas con impuestos temporales o que graven el patrimonio, están excluidas de los contratos de estabilidad jurídica y que las autorizaciones para incluir normas sobre el impuesto al patrimonio en dichos contratos, fueron anteriores a la radicación del proyecto de reforma tributaria convertido en Ley 1370 de 2009.

Con la aprobación de ese proyecto, las normas relacionadas con impuestos temporales o que graven el patrimonio quedaron excluidas de los contratos de estabilidad jurídica.

El Concepto DIAN 098797 de 2010 concuerda con el propósito del legislador, en cuanto anota que los acuerdos de estabilidad jurídica no impiden que el Estado cree y exija el pago de nuevos tributos que no conllevan un cambio de las disposiciones incorporadas al acuerdo. Dicho concepto se encuentra vigente y es aplicable.

El Ministerio Público rindió concepto favorable al recurso de apelación.

Para ello, señaló que el contrato de estabilidad jurídica suscrito por la demandante, le garantizó a ésta la aplicación de las normas de impuesto al patrimonio establecidas en la Ley 1111 de 2006, hasta el año 2010.

Indicó que la contribuyente contratante no podía quedar sujeta al impuesto al patrimonio regulado en la Ley 1370 de 2009, porque tal normativa sólo prorrogó las disposiciones de la Ley 1111 sobre el mismo tributo.

En esa medida, la actora no estaba obligada a presentar la declaración de impuesto al patrimonio por el año 2011 y la radicada para ese periodo debe

declararse sin efectos, conllevando la devolución de las sumas pagadas por el mismo concepto, junto con los intereses legales establecidos en el artículo 1617 del CC.

En consecuencia, el Ministerio público solicitó que se revoque la sentencia apelada y, en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se demanda la legalidad de los actos administrativos que negaron la solicitud de declarar sin efecto legal la declaración de impuesto al patrimonio presentada por la demandante para el año 2011.

En los términos del recurso de apelación, corresponde establecer si el contrato de estabilidad jurídica celebrado entre la Nación – Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y Galletas Noel S. A., el 2 de marzo de 2009, eximía a dicha empresa de declarar impuesto al patrimonio para el año 2011 y la sobretasa correspondiente al mismo, en el marco de la cláusula cuarta de dicho acuerdo, que dispuso:

“De conformidad con la cláusula primera, las normas que serán objeto de estabilidad jurídica son las siguientes: 9) Impuesto al Patrimonio: Artículos 292, 293, 294, 295 y 296 del Estatuto Tributario.”

A su turno, la cláusula primera transcribe:

“El objeto del presente contrato es el desarrollo del proyecto de inversión destinado a implementar un plan de crecimiento de la infraestructura de los procesos de abastecimiento, producción y distribución consistente en la construcción de un centro de distribución CEDI el cual involucra la totalidad del producto terminado y las repotenciaciones de hornos para mejorar e incrementar la capacidad productiva; proyecto que se encuentra descrito en la

solicitud presentada por la sociedad, para cuyo propósito **la NACIÓN garantiza la estabilidad jurídica sobre las normas identificadas como determinantes para la inversión, señaladas en la cláusula Cuarta de este contrato. PARÁGRAFO:** Para todos los efectos, se entenderá por “**estabilidad jurídica**” la garantía que otorga la NACIÓN al INVERSIONISTA de que continuará aplicando esa normativa por el término de duración del contrato, en caso de que esta sufiere modificación adversa a aquél.”

Así mismo, la Sala debe decidir si hay lugar a devolver lo que la demandante pagó por el tributo referido.

El análisis del problema jurídico planteado considerará los siguientes ejes temáticos:

EL IMPUESTO AL PATRIMONIO ESTABILIZADO POR LA CLÁUSULA CUARTA DEL CONTRATO DEL 2 DE MARZO DE 2009

La cláusula cuarta del contrato celebrado entre la Nación – Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y Galletas Noel S. A. incluyó entre las normas objeto de estabilidad jurídica a los artículos 292, 293, 294, 295 y 296 del Estatuto Tributario.

Para el 2 de marzo de 2009, cuando se suscribió el contrato, dichas normas correspondían a los textos reformados por la Ley 1111 de 2006, a cuyo tenor se lee:

*“**Artículo 292.** 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.*

***PARÁGRAFO.** Los contribuyentes podrán imputar el impuesto al patrimonio contra la cuenta de revalorización del patrimonio, sin afectar los resultados del ejercicio.*

Artículo 293. *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)*

Artículo 294. *El impuesto al patrimonio se causa el 1o de enero de cada año, por los años 2007, 2008, 2009 y 2010.*

Artículo 295. *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.*

Artículo 296. *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.”*

Con estas disposiciones quedaron modificados los respectivos artículos de 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 de total del patrimonio líquido del obligado.

Al tenor de la misma ley, 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), es el hecho generador del tributo y la causación del mismo se previó para el primer día del respectivo ejercicio gravable.

De esta manera quedó reformada la regulación de un impuesto que encuentra en la posesión de un patrimonio una manifestación especial de capacidad contributiva medida en términos de renta potencial, cuyos remotos antecedentes datan del año 1935 con la Ley 78, y continúan con las Leyes

45 de 1942 y 135 de 1994, los Decretos 270 y 2317 de 1983, la Ley 81 de 1960, el Decreto 2053 de 1974, las Leyes 9 de 1983 y 84 de 1988, el Decreto 1321 de 1989 y la Ley 6 de 1992, mediante la cual se derogaron los artículos 288 a 298 del Estatuto Tributario, relativos al impuesto al patrimonio.

La normativa anterior concibió al impuesto al patrimonio como complementario y accesorio del impuesto sobre la renta, en cuanto recaía sobre los niveles más altos de la misma.

A partir de esa premisa, el artículo 21 de la citada Ley 78 de 1935 lo estableció como un impuesto anual, cuya base era el patrimonio poseído dentro del país a 31 de diciembre del año gravable, por toda persona natural o jurídica, nacional o extranjera sujeta al impuesto sobre la renta en Colombia; entendiéndolo como el conjunto de derechos apreciables en dinero que tenía una persona, previa deducción del monto de sus deudas, y disponiendo exenciones para patrimonios inferiores a \$10.000.

El precepto legal que se trae a colación presentaba un hecho imponible³ 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.

La mencionada posesión fue pues el aspecto material del hecho generador del impuesto al patrimonio en el año 1935, continuó siéndolo para cuando la

³ “Conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma, de cuya realización surge una obligación tributaria completa” (*Fernando Sainz de Bujanda, Notas de derecho financiero, t. I, Vol. 3, Madrid, Universidad de Madrid – Facultad de derecho, 1975*)

Ley 6ª de 1992 eliminó dicho tributo, se retomó en la Ley 863 de 2003 con la que dicho impuesto volvió a regir, y la Ley 1111 de 2006 lo mantuvo en el artículo artículo 293, transcrito párrafos atrás.

Ahora bien, entendiendo al hecho generador como el supuesto que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria sustancial, y, por tanto, como el elemento esencial de todo tributo, en este caso del impuesto al patrimonio, sin el cual éste sencillamente no puede existir, la creación del gravamen sólo puede predicarse de las disposiciones jurídicas que lo establecen.

Las normas que a partir del mismo hecho generador se ocupen de regular otros elementos o de modificarlos, pueden simplemente calificarse simplemente como reformatorias.

EL IMPUESTO AL PATRIMONIO EN LA LEY 1370 DE 2009

La Ley 1370 de 2009 prescribió:

“Artículo 1º. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

Artículo 293-1. 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.

Artículo 2º. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

“Artículo 293-1. Hecho generador. 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)”.

La disposición anterior corresponde al texto aprobado del proyecto de ley 005 de 2009 - Cámara y 195 de 2009 - Senado, en cuyos antecedentes se anotó:

“Las Comisiones de Ponentes comparten la propuesta de crear por los años 2011, 2012, 2013 y 2014, un impuesto al patrimonio, el cual grava la posesión de riqueza de los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta a 1º de enero de cada uno de los años que quedan sujetos a dicho gravamen, cuyo valor sea igual o superior a \$3.000.000.000.

Igualmente, se comparte la posición gubernamental de adoptar medidas para contrarrestar eventuales prácticas conducentes a disminuir la base gravable del impuesto, para lo cual es imprescindible adicionar el Estatuto Tributario con un nuevo artículo en el que se precisan los hechos susceptibles de ser sancionados por inexactitud en la declaración del impuesto al patrimonio, al tenor de lo dispuesto en el artículo 647 del mismo Estatuto.

Se incluye adicionalmente un ajuste normativo que busca evitar el uso de la figura del endeudamiento como instrumento de disminución de la base gravable, a través de préstamos concedidos en general por los vinculados económicos o partes relacionadas del exterior, a la cual podrían recurrir los contribuyentes del impuesto al patrimonio con el fin de pagar un menor valor frente al que realmente les correspondería.

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

Es pertinente señalar que la propuesta del impuesto al patrimonio por los años 2011 a 2014, traerá un tratamiento más favorable para los obligados a su pago, teniendo en cuenta que la tarifa se disminuye sensiblemente al pasar del 1.2% vigente a la fecha, a un 0.6%.

En relación con las disposiciones sobre declaración, pago, administración, control y no deducibilidad del impuesto, se mantienen las mismas condiciones vigentes en la actualidad.”⁴

⁴ Gaceta 1186 del 19 de noviembre de 2009

“d) Estabilidad Jurídica.

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.

En segundo lugar, 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.”⁵

Si bien la Ley 1370 alude a la “creación” del 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, como se verificó en el acápite anterior, mantuvo el señalado en la Ley 863 de 2003, esencialmente establecido en el artículo 21 de la Ley 78 de 1935.

Esa identidad entre uno y otro texto legal, riñe con el alcance semántico del verbo “crear”, referido a “**Producir algo de la nada**; Establecer, fundar, introducir **por vez primera** algo; hacerlo nacer o darle vida, en sentido figurado; Instituir un nuevo empleo o dignidad.⁶”, como de hecho parece haberlo admitido el legislador del 2009 al consignar en los antecedentes transcritos que las Comisiones de Ponentes avalaban la técnica empleada por el Gobierno Nacional en su propuesta, en el sentido de adicionar el

⁵ Gaceta 1274 del 12 de diciembre de 2009

⁶ <http://dle.rae.es/?id=BD1roaf>

Estatuto Tributario con 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.**

Así pues, al no haber variado el hecho generador del impuesto al patrimonio, tampoco puede hablarse de creación del mismo, ni por consiguiente de “nuevo” impuesto alguno, dado que lo nuevo en términos semánticos, es lo que se percibe o se experimenta por 30 a vez, o lo que se repite o reitera para renovación, resultando distinto o diferente de lo que antes había⁷.

En sentido similar la Sala se pronunció en Sentencia del 30 de agosto del año en curso, proferida en el expediente 18636, mediante la cual anuló la tesis y la interpretación jurídica 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, según las cuales “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.”

Cosa distinta es la existencia de un “nuevo articulado”, que ciertamente surgió por la adición normativa propiamente dicha, con los artículos 292-1 y 293-1, entre otros.

Sin embargo, “adicionar artículos” no puede tomarse como equivalente a “crear” o “adicionar impuestos”, cuando estos mantienen su estructura legal preexistente; frente a esa estructura, el verbo “créase” que emplea el artículo

⁷ <http://dle.rae.es/?id=QhsYsNr>

292-1 no tiene alcance innovador alguno, sino simplemente extensivo, en tanto se usa para aplicar al año 2011 un impuesto previamente creado y con última vigencia determinada hasta el 2010.

Es pues el impuesto al patrimonio un tributo creado por la Ley 35 de 1935 y reincorporado a nuestro sistema jurídico por la Ley 863 de 2003, con carácter directo, general y personal, que grava la propiedad o posesión del patrimonio, con carácter periódico.

Aunque en principio la reincorporación se hizo con carácter transitorio, básicamente para atender a los requerimientos de la llamada “seguridad democrática”, esos mismos requerimientos fueron prolongándolo hasta cubrir el tránsito legislativo entre las Leyes 1111 de 2006 y 1370 de 2009⁸, la segunda de las cuales conservó las características y elementos esenciales previstos en la primera e identificados como sigue:

- **Sujeto activo** - El Estado, con administración de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
- **Sujeto pasivo** - Personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta.
- **Hecho generador** - La posesión de riqueza en cuantía igual o superior a \$3.000.000.000, con variación consecucional de año por el principio de irretroactividad del tributo, en virtud de la cual la Ley 1370 de 2009 sólo podía regular periodos posteriores a su entrada en vigencia.

⁸ La Ley 863 de 2003 previó al impuesto para los años 2004 a 2006, la Ley 1111 de 2006 para los años 2007 a 2010 y la ley 1370 de 2009 para el 2011.

- **Causación** – El 1º de enero de cada año gravable.
- **Base gravable** - El valor del patrimonio líquido del contribuyente, determinado conforme a lo previsto en el título II del libro I del Estatuto Tributario, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales y los montos especificados en torno al valor de la casa o apartamento de habitación.
- **Tarifa** – son variables debido pues por su propia naturaleza las tarifas impositivas tienden a incrementarse en el tiempo.

Como se ve, tanto el aspecto material del elemento objetivo del impuesto al patrimonio (hecho generador), como el elemento subjetivo del mismo, coinciden en las Leyes 1111 de 2006 y 1370 de 2009, sin que las variaciones en los elementos cuantificadores (base gravable y tarifa) y en los momentos de causación por razón de los distintos periodos gravados, alteren el presupuesto de hecho que origina la obligación tributaria sustancial.

De otra parte y no menos contundente que el análisis precedente, se observa que el trámite para la aprobación de la Ley 1370 de 2009 puso de presente que tanto el Gobierno como el legislativo buscaban mantener, extender o prorrogar el impuesto de patrimonio, pero por técnica legislativa formal tuvieron que acudir a la expedición de otro texto legal.

En efecto, la exposición de motivos realizada por el Gobierno cuando presentó el proyecto de Ley que dio origen a la Ley 1370 de 2010, transcribe:

«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.**” (p. 48).

Entonces, como el Gobierno necesitaba contar con los recursos del impuesto al patrimonio por vigencias adicionales a las inicialmente proyectados, pero en el año 2010 no podía modificar la Ley 1111 de 2006, so pena de derogar el impuesto de ese periodo, y tampoco podía dejar que los efectos temporales de esa ley expiraran, porque ello implicaría perder el recaudo del mismo año; tuvo que acudir a un “formalismo legal” que creaba el sofisma de que a través de la Ley 1370 de 2010 se estaba creando un nuevo impuesto, cuando, en realidad, se trataba de una modificación del impuesto al patrimonio establecido en la Ley 1111 de 2006.

Para ratificar esta conclusión, encontramos que la sentencia del 30 de agosto del año en curso (exp. 18636), concluyó: “ii) *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 Ley 1370 de 2009 contiene “*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.*”

iii) 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.”

LA EXTENSIÓN DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO A LA VIGENCIA 2011 Y LOS CONTRATOS DE ESTABILIDAD JURÍDICA PREVIAMENTE CELEBRADOS

La Ley 1370 de 2009 no hace mención alguna a los contratos de estabilidad jurídica celebrados antes de que aquélla entrase a regir. De hecho, según se puso de presente, los antecedentes de esa ley muestran que se estimó innecesaria la alusión a dichos negocios jurídicos en el artículo 7 del proyecto respectivo, en el entendido de que la regulación de los contratos de estabilidad jurídica en la Ley 963 de 2005, sus decretos reglamentarios, y los documentos Conpes 3366 y 3406 de 2005, definían las implicaciones de la expedición de la nueva ley frente a los impuestos objeto de los referidos contratos.

Finalidad y características de los contratos de estabilidad jurídica

Partimos de una premisa: en materia de contratos de estabilidad jurídica, la Ley 1370 de 2009 respeta, acepta y remite a la regulación especial con eje dorsal en la Ley 963 de 2005⁹, que introdujo dichos contratos a nuestro sistema jurídico, en los siguientes términos:

*“**Artículo 1°.** 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.”*

A su turno, el artículo 2 ibídem dispuso:

*“**Inversionistas nacionales y extranjeros.** Podrán ser parte en los contratos de estabilidad jurídica los inversionistas nacionales y extranjeros, sean ellos personas naturales o jurídicas, así como los consorcios, que realicen inversiones nuevas o amplíen las existentes en el territorio nacional, por un monto igual o superior a la suma de siete mil quinientos salarios mínimos legales mensuales vigentes (7.500 smlmv), para desarrollar las siguientes actividades: turísticas, industriales, agrícolas, de exportación agroforestales, mineras, de zonas procesadoras de exportación; zonas libres comerciales y de petróleo, telecomunicaciones, construcciones, desarrollos portuarios y férreos, de*

⁹ Reglamentada por el Decreto 2950 de 2005 y derogada por el artículo 166 de la Ley 1607 de 2012.

generación de energía eléctrica, proyectos de irrigación y uso eficiente de recursos hídricos y toda actividad que apruebe el Comité de que trata el artículo 4° literal b). Se excluyen las inversiones extranjeras de portafolio.”

De acuerdo con estas premisas legales, en el contrato de estabilidad jurídica se reconoce un acuerdo de voluntades entre el Estado, de una parte, y los inversionistas nacionales y extranjeros, de la otra, mediante el cual los segundos se obligan a invertir en el territorio nacional en diversas actividades económicas, a cambio de que el primero continúe aplicándole las normas señaladas como determinantes de la inversión, durante el término de duración del respectivo contrato, cuando aquéllas normas se hayan modificado en forma adversa a los inversionistas.

De acuerdo con la doctrina constitucional¹⁰, el contrato de estabilidad jurídica se caracteriza por:

- Su finalidad: 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;
- Las áreas de inversión sobre las cuales pueden versar los contratos: actividades turísticas, industriales, agrícolas, de exportación agroforestales, mineras, 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 de Estabilidad Jurídica. Se excluyen

¹⁰ C-242 de 2006

las inversiones extranjeras de portafolio.

- La estabilidad de las normas acordadas por las partes, aún cuando las mismas sean modificadas;
- El tipo de inversionistas: personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, que lleven a cabo inversiones o amplíen las existentes en Colombia;
- La expresa y taxativa mención de las normas e interpretaciones vinculantes objeto del contrato, cuando unas y otras sean determinantes de la inversión;
- Las materias excluidas de estabilidad: el régimen de seguridad social, la obligación de declarar y pagar 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, las normas declaradas inconstitucionales o ilegales por los tribunales judiciales colombianos.
- La solicitud de parte para celebrar el contrato: el inversionista debe presentar una solicitud de contrato ante un comité intergubernamental, que aprueba o imprueba la suscripción del acuerdo;
- La suscripción del contrato: por el inversionista y por el Gobierno a través del Ministro del ramo en el que se efectúe la inversión, quien puede negar la solicitud de celebración del contrato, señalando las razones por las cuales la petición no reúne los requisitos establecidos en la ley;

- El pago de una prima por parte del inversionista: el 1% del valor de la inversión que se realice en cada año;
- El término de duración: no inferior a tres (3) años ni superior a veinte (20) años;
- Las causales de terminación anticipada: 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;
- El pacto de cláusula compromisoria: para que las partes puedan dirimir las controversias contractuales a través de un tribunal de arbitramento nacional regido por leyes colombianas;
- El control sobre los contratos: supone su registro ante el Departamento Nacional de Planeación, para que ésta entidad informe anualmente al Congreso sobre las condiciones generales de los mismos.

La consecución de inversión para estimular el crecimiento económico y el bienestar social nacional, fue la finalidad unívoca que determinó la expedición de la Ley 963 de 2005; claramente los contratos de estabilidad jurídica se constituyeron en el factor de mayor incidencia para decidir invertir en el país.

Desde esa perspectiva de estímulo y bienestar, la atracción por la inversión

se convierte en política gubernamental integral y de significativa importancia, porque el flujo de capitales invertidos aumentan la productividad del país y contribuyen a su consistencia macroeconómica.

Lógicamente, tal cometido exige canalizar esfuerzos y recursos para mejorar el clima de inversión, comenzando por elementos de significativa importancia como la seguridad física y jurídica sobretodo en materia fiscal, dadas las constantes reformas tributarias a las que nos vemos enfrentados, y siempre manteniendo los estándares constitucionales y legales en materia de orden público, protección laboral y medio ambiental, entre otros.

Y es que en todo contexto económico resulta previsible que los posibles inversionistas revisen los factores políticos, económicos y jurídicos de cada lugar para así orientar sus inversiones a aquéllos que les ofrezcan mejores condiciones.

La finalidad de la Ley 963 de 2005 fue claramente aproximada en la Sentencia C-242 de 2006 como sigue:

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

Por su parte, la Sentencia 320 de 2006 señaló:

“... con la introducción en la reforma tributaria de 1995 de dicho régimen de estabilidad jurídica **se buscaba otorgar tranquilidad a los inversionistas, especialmente extranjeros⁴, en relación con los tributos a los cuales se encuentran sometidos**, en especial, en lo atinente a la tarifa máxima aplicable en el impuesto sobre la renta y complementarios, medida que se estimó en su momento necesaria y útil en atención a las constantes reformas tributarias a que se encuentran sujetos los contribuyentes, las cuales impiden tener certeza sobre su situación fiscal a corto y a mediano plazo.

De igual manera, en los últimos años, el Estado colombiano ha suscrito diversos tratados internacionales⁵ encaminados a reconocerle al inversionista extranjero unos determinados derechos de carácter sustantivo, derivados de cláusulas convencionales tales como aquella de la nación más favorecida, del trato nacional y garantías de repatriación de capitales, al igual que protección judicial de sus inversiones y mecanismos de solución de controversias⁶.

En tal sentido, bien sea mediante una ley o un tratado internacional, el Estado colombiano regula el régimen de la inversión extranjera, estableciendo requisitos para el ingreso de la misma, controles, mecanismos de protección, obligaciones, entre otras. La finalidad de dichas regulaciones es esencialmente la misma: crear un contexto jurídico favorable para el ingreso y la permanencia de grandes capitales, así como promover la transferencia de nuevas tecnologías, indispensables para el desarrollo económico y social del país.”

Así mismo, dicha sentencia anotó que mediante los contratos de estabilidad jurídica no se les garantiza a los inversionistas la inmodificabilidad de la ley, sino la permanencia de las mismas condiciones legales existentes al momento de la celebración de aquél, dentro los términos del acuerdo celebrado con el Estado.

Según ello, en caso de que dicha normativa se modificara y surgiera alguna controversia sobre ese aspecto, el inversionista puede acudir a mecanismos resarcitorios dirigidos a evitar que se afecte el equilibrio económico originalmente pactado, o a una decisión judicial. La incorporación de normas

legales en el contrato estatal no impide la posterior modificación de las mismas por la autoridad competente.

Por lo mismo, en criterio de la Corte, la verdadera fuente de la garantía de estabilidad jurídica surge directamente del contrato que la incorpora como regla interna reguladora del mismo, y se soporta tanto en el interés general de asegurar tanto la inversión en pro del desarrollo económico del país, como el interés particular de los inversionistas.

Queda pues claro que la filosofía de la Ley 963 de 2005 se centró en incentivar la inversión en la economía colombiana, con la eliminación del riesgo de variación de las condiciones normativas para el ejercicio de la actividad de los inversionistas y de la posibilidad de asumir una cantidad adicional de impuestos que hicieran inviable la inversión.

Y, de igual forma, que los contratos de estabilidad jurídica buscaron impulsar la economía nacional en los diferentes sectores, siendo ello posible cuando los inversionistas ven erradicados o disminuidos los riesgos legales derivados de una constante actividad legislativa que les impide conocer aquello a lo que se verían expuestos en materia tributaria.

Los contratos de estabilidad jurídica respecto de normas con vigencia limitada

Tenemos claro que el contrato de estabilidad jurídica garantiza que las normas objeto del mismo, entendidas como determinantes para la inversión, continúen aplicándose al inversionista en los términos que tuvieron al momento de suscribirse el contrato, independientemente de que fuesen modificadas durante el tiempo de duración del mismo; es decir que el

beneficio de estabilidad se mantiene durante el término de duración del contrato.

Pero ¿qué ocurre cuando la norma tiene una vigencia limitada que expira antes de terminar el referido término de duración?

Considerando que la estabilidad pactada es jurídica y recae directamente sobre las normas señaladas en el texto contractual, lo lógico es pensar que la terminación de la vigencia de la norma y su consiguiente desaparición del universo jurídico, trae consigo el levantamiento del beneficio de estabilidad respecto de dicha norma, porque sencillamente perdería su objeto.

Esa realidad no fue extraña al Documento Conpes 3066 del 1 de agosto de 2005, que, al indicar los criterios específicos de evaluación de las solicitudes de celebración de los contratos de estabilidad jurídica, indicó que las normas amparadas por los mismos cuya vigencia fuere menor a la duración del contrato, sólo gozarían de protección por el término de vigencia de la norma respectiva.

Tal anotación fue aclarada por el Documento Conpes 3406 del 19 de diciembre del mismo año, en el sentido de que las normas de vigencia limitada amparadas por un contrato de estabilidad jurídica gozaban de protección sólo por el término de vigencia de la norma, cuando dichas normas reconocieran un beneficio o una exoneración, como por ejemplo las exenciones tributarias para operadores de zonas francas y el régimen de zonas económicas especiales en lo que refiere a impuesto a la renta.

De igual forma, el documento señaló que si lo que hacen las normas es establecer un gravamen o una carga, éstos sólo serían imponibles durante la

vigencia de la norma, y no más allá, dentro del término de vigencia del contrato. Ese tipo de normas serían, por ejemplo, la sobretasa al impuesto de renta y el impuesto al patrimonio y el gravamen de cuatro por mil a los movimientos financieros.

El criterio oficial presentado ratifica que la expiración de vigencia de la norma conlleva, por sustracción de materia, la expiración de la estabilidad jurídica pactada sobre aquélla.

Sin embargo, en el caso del tránsito legislativo entre las Leyes 1111 de 2006 y 1370 de 2009 no puede hablarse de una vigencia limitada y/o expirada, porque la disposición del primer cuerpo jurídico (la Ley 1111) continuó surtiendo efectos a través del segundo (la Ley 1370).

En efecto, la calidad de vigente se predica de aquello que está en vigor y observancia¹¹ y es eso lo que ocurre con el impuesto al patrimonio previsto en las leyes precitadas, en cuanto la Ley 1370 de 2009 reprodujo el hecho generador contemplado en la Ley 1111 de 2006 y reincorporado en la normativa tributaria por la Ley 863 de 2003, como se explicó a lo largo del primer acápite de la parte considerativa de esta providencia (*EL IMPUESTO AL PATRIMONIO ESTABILIZADO POR LA CLÁUSULA CUARTA DEL CONTRATO DEL 2 DE MARZO DE 2009*).

De acuerdo con ello, el impuesto regulado por las Leyes 1370 y 1111 no encaja en el supuesto de normas que establecen gravámenes o cargas impositivas, al cual alude el Documento Conpes 3406 de 2005, porque “establecer” es sinónimo de “crear” y, según lo concluyó el mismo acápite,

¹¹ <http://dle.rae.es/?id=bnsvtKu>

esas leyes regularon un impuesto previamente creado.

Según lo analizado en el segundo acápite de esta considerativa (*EL IMPUESTO AL PATRIMONIO EN LA LEY 1370 DE 2009*), la Ley 1370 sólo varió el periodo de causación del impuesto y los elementos cuantificadores del tributo afectados por esa variación, sin alterar la materia imponible.

Conclusiones frente al contrato celebrado el 2 de marzo de 2009, entre Galletas Noel S. A. y la Nación Ministerio de Comercio Exterior, respecto de los artículos 292, 293, 294, 295 y 296 del ET, reformados por la Ley 1111 de 2006

A partir de lo analizado en los acápites precedentes, es claro que las normas adicionadas por la Ley 1370 de 2009 al Estatuto Tributario (arts. 292-1, 293-1 y 294-1), extendieron al año 2011 un impuesto al patrimonio previamente creado y sólo tienen alcance modificatorio.

En consecuencia, dichas normas se encuentran cobijadas por la estabilidad jurídica pactada en el contrato del 2 de marzo de 2009, celebrado entre Galletas Noel S. A. y la Nación Ministerio de Comercio Exterior.

Tal conclusión consulta el espíritu de la Ley 963 de 2005, como marco jurídico justo y transparente que promueve y estimula la inversión a través de la creación de un ambiente estable y previsible que protege al inversionista frente a los cambios súbitos en la legislación, para, en últimas, aumentar el crecimiento económico, el desarrollo y el bienestar social.

Igualmente, satisface los principios de seguridad jurídica y buena fe de la

demandante inversionista¹², quien confiada en la estabilidad del impuesto al patrimonio regente al momento de la suscripción del contrato (2 de marzo de 2009) y hasta el año 2010¹³, decidió invertir en Colombia por el término de 20 años, bajo el incentivo que emana de la garantía de estabilidad jurídica a la cual se comprometió la Nación, cumpliendo para ello los requisitos establecidos para la misma, como lo muestran los siguientes apartes del texto contractual:

“Entre los suscritos, a saber: ..., hemos acordado celebrar el presente contrato de estabilidad jurídica, previas las siguientes consideraciones:- ... 6. Que mediante comunicación recibida en este MINISTERIO el diez (10) de junio de 2008, el inversionista presentó solicitud de suscripción de un contrato de estabilidad jurídica. -7. Que el Comité de Estabilidad Jurídica en reunión del treinta y uno (31) de octubre de 2008, analizó la solicitud y el informe de Evaluación de la Secretaría Técnica, y decidió autorizar la suscripción del contrato de estabilidad jurídica con el INVERSIONISTA, según consta en Acta No. 11 de la misma fecha... - **CLÁUSULA PRIMERA. Objeto del Contrato.** El objeto del presente contrato es el desarrollo del proyecto de inversión ..., para cuyo propósito **la NACIÓN garantiza la estabilidad jurídica sobre las normas identificadas como determinantes para la inversión, señaladas en la cláusula Cuarta de este contrato. PARÁGRAFO:** Para todos los efectos, se entenderá por “estabilidad jurídica” **la garantía que otorga la NACIÓN al INVERSIONISTA de que continuará aplicando esa normativa por el término de duración del contrato, en caso de que esta sufre modificación adversa a aquél...CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA. Duración.** Sin perjuicio de lo dispuesto en la cláusula décima sexta¹⁴, **el presente contrato tendrá una duración de VEINTE (20) años, contados a partir de la suscripción por las partes del Acta de Inicio del Contrato,** previo

¹² Sobre el principio de buena fe en materia de contratos de estabilidad jurídica, la sentencia del 30 de agosto del año en curso (exp. 18636), concluyó: “i) 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) 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).

¹³ último periodo gravado por la Ley 1111 de 2006.

¹⁴ Causales de terminación del contrato

cumplimiento de los requisitos de ejecución de que trata la cláusula décima novena...**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, consideradas como determinantes de la inversión, en el evento de que tales normas sean modificadas en forma adversa a aquél.”

Fácil es suponer que al celebrar este contrato la demandante inversionista desconocía que casi 10 meses después (30 de diciembre de 2009) se promulgaría una ley para extender la vigencia del impuesto estabilizado al año 2011.

Seguramente si hubiera conocido esa circunstancia futura, habría pactado la estabilidad de las normas que gravaron el año 2011 o, incluso, podría haberse abstenido de invertir.

Y es que en un estado de derecho de corte constitucional como aquél por el cual propugna la Carta Política de 1991, los inversionistas deben tener reglas de juego claras que les brinden protección y seguridad en el tratamiento de las inversiones, para que se animen a realizarlas y de esa manera contribuyan a la promoción de la prosperidad general y al desarrollo económico del país, elementos sobre los cuales recae el interés general por cuya prevalencia el Estado debe proveer.

De allí que al disponer las limitaciones a los contratos de estabilidad, el artículo 11 de la Ley 963 de 2005 señale que deben estar en armonía con los derechos, garantías y deberes consagrados en la Constitución Política, y respetar los tratados internacionales ratificados por el Estado colombiano.

Pero más allá de la confianza legítima, lo cierto es que el sistema jurídico debe procurar la protección de los derechos que se adquieren con el contrato

de estabilidad jurídica del inversor. Al respecto, la Sentencia C- 1031 de 2004 anotó:

"Así pues, en esencia, la confianza legítima consiste en que el ciudadano debe poder evolucionar en un medio jurídico estable y previsible, en cual pueda confiar. Para Müller¹⁸, este vocablo significa, en términos muy generales, que ciertas expectativas, que son suscitadas por un sujeto de derecho en razón de un determinado comportamiento en relación con otro, o ante la comunidad jurídica en su conjunto, y que producen determinados efectos jurídicos; y si se trata de autoridades públicas, consiste en que la obligación para las mismas de preservar un comportamiento consecuente, no contradictorio frente a los particulares, surgido en un acto o acciones anteriores, incluso ilegales, salvo interés público imperioso contrario.

Se trata, por tanto, que el particular debe ser protegido frente a cambios bruscos e inesperados efectuados por las autoridades públicas. En tal sentido, no se trata de amparar situaciones en las cuales el administrado sea titular de un derecho adquirido, ya que su posición jurídica es susceptible de ser modificada por la Administración, es decir, se trata de una mera expectativa en que una determinada situación de hecho o regulación jurídica no serán modificadas intempestivamente^e. De allí que el Estado se encuentre, en estos casos, ante la obligación de proporcionarle al afectado un plazo razonable, así como los medios, para adaptarse a la nueva situación.

(...)

De igual manera, la Corte ha insistido en que la garantía de la confianza legítima, de forma alguna se opone a que el Congreso de la República modifique las leyes existentes, lo cual iría en contra del principio democrático. No se trata, por tanto, de petrificar el sistema jurídico. De tal suerte que, en el ámbito tributario, esta Corporación ha considerado que **únicamente es viable predicar la vigencia del citado principio cuando quiera que existan realmente razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación, como por ejemplo, cuando la norma en cuestión ha estado vigente por un largo período, no ha estado sujeta a modificaciones ni se ha propuesto su reforma, su existencia es obligatoria "es decir, no es discrecional para las autoridades responsables suprimir el beneficio" y ha generado "efectos previsible significativos", esto es, que los particulares han acomodado su comportamiento a lo prescrito por la norma.**

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.

(...)"

En este orden de ideas, el contrato de estabilidad jurídica suscrito por Galletas Noel S. A. el 2 de marzo de 2009, con 20 años de duración (hasta el 2 de marzo de 2029), le hizo inaplicable a dicha empresa el impuesto al patrimonio extendido por la Ley 1370 de 2009 a la vigencia 2011, en tanto estabilizó las normas de la Ley 1111 de 2006 que lo preveían únicamente hasta el año 2010 y, se insiste, la Nación se obligó expresamente a garantizar la estabilidad durante dicho término de duración¹⁵.

De acuerdo con lo anterior, se configura el presupuesto previsto en el artículo 594-2 del ET, y, por consiguiente, procedía declarar sin efecto la declaración de impuesto al patrimonio radicada por dicha empresa el 13 mayo de 2011.

En consecuencia, la sala revocará la sentencia apelada, para en su lugar anular los actos demandados, por haberse desvirtuado la presunción de legalidad que los cobija.

DE LA DEVOLUCIÓN DE LAS SUMAS PAGADAS POR IMPUESTO AL PATRIMONIO DEL AÑO 2011

¹⁵ Ibídem nota 12. Según la sentencia allí citada, la consecuencia de concluir que la Ley 1370 de 2009 no creó un nuevo impuesto al patrimonio, sino que extendió, prorrogó, la vigencia del que venía regulando la Ley 1111, es que el impuesto regulado por la primera de dichas leyes *"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"*.

El 13 de mayo de 2011, Compañía de Galletas Noel S. A. S. presentó la declaración del impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1370 de 2009 y de la sobretasa creada por el Decreto Legislativo 4825 de 2010 (fl. 41).

El referido decreto adoptó medidas en materia tributaria en el marco de la emergencia económica, social y ecológica declarada por el Decreto 4580 de 2010, en atención a la grave calamidad pública provocada por el “fenómeno de la Niña”, dado que éste se agudizó de manera inusitada e irresistible en el mes de noviembre de 2010.

Si bien el artículo 11 de la Ley 963 de 2005 prohíbe conceder estabilidad jurídica respecto de los tributos e inversiones forzosas que el gobierno decreta bajo los estados de excepción, de los cuales hace parte el estado de emergencia económica, social y ecológica anteriormente referido, el impuesto al patrimonio regulado por el Decreto 4825 de 2010 no encaja en esa prohibición.

Lo anterior porque, según lo analizado en esta providencia sobre la creación de dicho tributo, cuya estructura se mantuvo en el decreto mencionado, a éste no puede reconocérsele un alcance distinto al de haber extendido o prorrogado el referido gravamen.

Así pues, la prohibición de estabilidad no afecta al impuesto al patrimonio de que trata el artículo 1º del Decreto 4825 de 2010 ni, en consecuencia, a la sobretasa dispuesta por el artículo 9º *ibídem*¹⁶, dado que la previó como un

¹⁶ Créase una sobretasa al impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta de que trata la Ley 1370 de 2009. Esta sobretasa es del veinticinco por ciento (25%) del impuesto al patrimonio. La sobretasa prevista en este decreto, deberá liquidarse en el formulario oficial que para el efecto prescriba la DIAN para el impuesto al patrimonio y presentarse en los bancos y demás entidades autorizadas para recaudar, ubicados en la jurisdicción de la Dirección Seccional de Impuestos o de Impuestos y Aduanas que corresponda al domicilio del sujeto pasivo de este impuesto y pagarse en

porcentaje del tributo mismo (25%) y, en esa medida, le dio un alcance meramente accesorio y/o dependiente del impuesto al patrimonio, que le permite plegarse a la misma suerte del concepto principal al cual accede, y que la supedita a la plena existencia de una obligación tributaria sustancial vigente respecto de dicho gravamen.

Por tanto, cuando por efecto de la estabilidad jurídica no hay razón para declarar ni pagar el impuesto al patrimonio de una vigencia determinada, como ocurre en el sub lite respecto del correspondiente al año 2011, la sobretasa queda desprovista de presupuesto material de aplicación porque, claramente, no existiría valor a cargo sobre el cual liquidarse.

Ahora bien, la demandante pagó la suma de \$3.051.600, por concepto de las dos primeras cuotas del impuesto al patrimonio previsto para el año 2011 (fls. 42 y 43).

Ciertamente, sufragar esa suma constituye un “pago de lo no debido”, porque el contrato de estabilidad jurídica celebrado eximía a GALLETAS NOEL del impuesto al patrimonio previsto en la Ley 1370 de 2009 para el año 2011.

El Decreto 1000 de 1997¹⁷ refiere los pagos de lo no debido como aquéllos carentes de causa legal para exigir su cumplimiento, y susceptibles de devolución, previa solicitud del interesado dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva (arts. 21, 11 y 25).

El Estatuto Tributario, por su parte, le ordena a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales devolver oportunamente a los contribuyentes ese tipo

ocho cuotas iguales, durante los años 2011, 2012, 2013 y 2014, dentro de los plazos establecidos por el Gobierno Nacional para el pago del impuesto de que trata la Ley 1370 de 2009.

¹⁷ Derogado por el artículo 27 del Decreto 2277 de 2012

de pagos, cualquiera que fuere su concepto y siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor, regulado a lo largo del título X de dicho cuerpo normativo (art. 850 ibídem).

Tal regulación concibe la devolución a partir de una solicitud de parte tramitada de acuerdo con las reglas especiales que establece el mismo título X.

En ese mismo contexto, el artículo 863 ejusdem previó la causación de intereses corrientes y moratorios a favor del contribuyente, respecto de los pagos en exceso o de los saldos a favor resultantes en las declaraciones tributarias, y en Sentencia del 13 de junio de 2013, exp. 17973, la Sala interpretó que tales intereses también se aplicaban respecto de los pagos de lo no debido.

De acuerdo con ello, los pagos hechos en virtud de declaraciones tributarias que no corresponde hacer, como las relacionadas con impuestos estabilizados bajo los parámetros de la Ley 963 de 2005, constituyen un verdadero enriquecimiento sin causa para quien los recibe y, por tanto, deben devolverse junto con los intereses previamente solicitados.

Lo anterior porque, claramente, la simple declaratoria de nulidad no enmendaría el hecho cierto de que la Administración de Impuestos privó a la actora de usar los dineros pagados hasta la presente decisión, en tanto salieron del patrimonio de Galletas Noel S. A. y entraron al de la DIAN, sin justa causa legal, y que esos dineros sufrieron una evidente desvalorización.

Ahora bien, como se anotó párrafos atrás, los recibos oficiales visibles en los folios 42 y 43 del expediente demuestran que Galletas Noel S. A. pagó las

dos primeras cuotas del impuesto al patrimonio por el año 2011, cada una por valor de \$1.525.800.000.

Como dicha empresa no se encontraba obligada a tributar impuesto al patrimonio por el año 2011, según lo analizado y concluido en esta sentencia, se entiende que realizó un pago de lo no debido por valor de \$3.051.600.000, suma a la que ascienden las dos cuotas sufragadas.

La parte introductoria del Oficio 1-11-238-001333 del 13 de octubre de 2011 (fl. 44), cuya nulidad se demandó, señala que el 4 de octubre de 2011, con radicado 29551, la empresa solicitó “declarar que la declaración descrita arriba de estas líneas¹⁸, carece de todo efecto legal...”.

Si bien esa solicitud no fue aportada al plenario, la consecuencia fiscal y económica inmediata de que la declaración presentada carezca de todo efecto legal, es que lo pagado por la misma constituya un pago de lo no debido que deba devolverse al declarante.

Así y para restablecer el derecho de la demandante, se ordenará la devolución de la suma que no debió pagarse (\$3.051.600.000), junto con los intereses corrientes del artículo 863 del ET, desde el 13 de octubre de 2011, cuando se negó la solicitud 29551, hasta la ejecutoria de la presente providencia, y los intereses moratorios que establece el artículo 864 ibídem, desde el vencimiento del término para devolver y hasta cuando se consigne el saldo a devolver, se gire el cheque o se emita el título con tal finalidad.

¹⁸ Se refiere a la declaración de impuesto al patrimonio presentada el 31 de mayo de 2011, con Formulario 4208600154129.

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

F A L L A

REVÓCASE la Sentencia del 10 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia. En su lugar se dispone:

“**ANÚLANSE** el Oficio 1-11-238-001333 del 15 de octubre de 2011, y las Resoluciones 900099 y 900072 del 17 de noviembre y el 20 de diciembre del mismo año.

A título de restablecimiento del derecho, se ordena devolver la suma de \$3.051.600.000, constitutiva de pago de lo no debido, junto con los intereses previstos en los artículos 863 y 864 del ET., de acuerdo con lo señalado en la parte motiva de esta providencia.”

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS**
Presidente de la Sección

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

