

NO  
Informe



BICENTENARIO  
de la Independencia de Colombia  
1810-2010



---

Bogotá, D.C. 28 DIC. 2010 098797  
100202208 - 655 4:57

AREA: Tributaria

Doctor  
**JOSE ALEJANDRO MORA GUERRERO**  
Director Seccional (A)  
Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá  
Carrera 6 No. 15-32 Piso 5  
Bogotá, D.C.

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

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

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



## PROBLEMA JURÍDICO 1

¿El nuevo impuesto sobre el patrimonio, creado por la Ley 1370 de 2009 para el año 2011, es aplicable a los contribuyentes que se acogieron al régimen especial de estabilidad tributaria, consagrado en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, y que en virtud de los fallos de la jurisdicción contencioso administrativa, resultaron beneficiados con dicha estabilidad por los períodos 2001 a 2010?

## TESIS JURÍDICA 1

El nuevo impuesto sobre el patrimonio creado por la Ley 1370 de 2009 que se causa el 1º de enero de 2011, sí es aplicable a los contribuyentes que se acogieron al régimen especial de estabilidad tributaria, consagrado en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, y que resultaron beneficiados con dicha estabilidad por los períodos 2001 a 2010.

## INTERPRETACIÓN JURÍDICA 1

El artículo 240-1 del E.T., adicionado por el artículo 169 de la Ley 223 de 1995, estableció:

*"RÉGIMEN ESPECIAL DE ESTABILIDAD TRIBUTARIA. Créase el régimen especial de estabilidad tributaria aplicable a los contribuyentes personas jurídicas que opten por acogerse a él. La tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios del régimen especial de estabilidad, será superior en dos puntos porcentuales (2%), a la tarifa del impuesto de renta y complementarios general vigente al momento de la suscripción del contrato individual respectivo.*

*La estabilidad tributaria se otorgará en cada caso mediante la suscripción de un contrato con el Estado y durará hasta por el término de diez (10) años. **Cualquier tributo o contribución del orden nacional que se estableciera con posterioridad a la suscripción del contrato y durante la vigencia del mismo, o cualquier incremento a las tarifas del impuesto de renta y complementarios, por encima de las tarifas pactadas, que se decretare durante tal lapso, no le será aplicable a los contribuyentes sometidos a este régimen especial.***

... ". (Resaltado fuera de texto)

Si bien esta disposición no estaba contemplada en el proyecto original de reforma tributaria que culminó con la expedición de la Ley 223 de 1995, fue incluida en el pliego de modificaciones al proyecto de Ley N° 026 de 1995 Cámara y 158 de



1995 Senado, aprobado en primer debate, con la siguiente explicación o exposición de motivos:

*"Se crea un régimen especial de estabilidad tributaria en virtud del cual las personas jurídicas pueden firmar un contrato con el Estado cuya duración es de 10 años de tal suerte que la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios de los contribuyentes que se acojan al sistema será superior en dos puntos porcentuales a la tarifa general que rija en la fecha de suscripción del contrato.*

*Cualquier tributo o contribución del orden nacional que se estableciere con posterioridad a la suscripción del contrato y durante la vigencia del mismo, así como cualquier incremento en las tarifas del impuesto sobre la renta y complementarios, no le será aplicable a los contribuyentes sometidos a este régimen especial". (Resaltado fuera de texto)*

Durante la mayor parte de su vigencia el régimen especial de estabilidad tributaria, creado por la Ley 223 de 1995 y derogado por la Ley 633 de 2000, tuvo escasa aplicación. Sin embargo, a finales del año 2000 varios contribuyentes elevaron solicitud a la DIAN para aplicar la estabilidad por el término de 10 años, es decir, por los periodos 2001 a 2010. En respuesta a estas solicitudes la DIAN elaboró y firmó contratos otorgando a los contribuyentes la estabilidad tributaria únicamente por la vigencia fiscal del año 2000 con el argumento de que la administración tributaria no tenía interés en celebrar contratos por un término superior.

Contra esta decisión de la administración se instauraron acciones de nulidad y restablecimiento del derecho las cuales han sido resueltas por la jurisdicción contencioso administrativa. En las sentencias proferidas por el Consejo de Estado se reconoce que los contribuyentes que se acogieron a la estabilidad tributaria a finales del año 2000 quedaron amparados por dicho régimen durante los mismos periodos que fueron objeto de su solicitud, en varios casos por los años 2001 a 2010. Como restablecimiento del derecho, los fallos judiciales han ordenado la devolución de los impuestos que se crearon durante ese periodo y de los que fueron sujetos pasivos en su momento los contribuyentes, como el GMF creado por la Ley 633 de 2000 y el impuesto sobre el patrimonio creado por la Ley 1111 de 2006.

Ahora bien, por medio de la Ley 1370 de 2009, expedida el 30 de diciembre de dicho año, se creo un nuevo impuesto sobre el patrimonio por el año 2011. El texto del artículo 1º de la citada Ley es el siguiente:

"Art. 1º. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:



*"Artículo 292-1. Impuesto al Patrimonio. Por el año 2011, créase el impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado.*

...."

Como quiera que la estabilidad tributaria que han avalado los fallos de la jurisdicción le garantizaba a los contribuyentes que no se les podía aplicar ningún impuesto nuevo establecido durante su vigencia, se pregunta si el nuevo gravamen sobre el patrimonio, creado por medio de la Ley 1370 del 30 de diciembre de 2009 para el año 2011, se aplica a los contribuyentes beneficiados con este régimen por los periodos 2001 a 2010.

Para responder a este interrogante es necesario advertir, en primer lugar, que el impuesto sobre el patrimonio consagrado por la Ley 1370 de 2009 por el año 2011 es un nuevo gravamen, distinto del impuesto que venía aplicándose en virtud de la Ley 1111 de 2006. En efecto, la expresión "créase" utilizada por la ley, así como los nuevos elementos relacionados con la causación (1 de enero de 2011), la determinación de la base gravable y la aplicación de la tarifa correspondiente, no dejan dudas sobre el carácter novedoso del impuesto. Además nótese que la Ley 1370 de 2009 adiciona al Estatuto Tributario nuevos artículos, como son el 292-1, 293-1, 294-1, 295-1 296-1, 297-1 298-4 y 298-5.

No estamos entonces ante la prórroga de un gravamen ya establecido, como es el impuesto sobre el patrimonio que introdujo la Ley 1111 de 2006, del cual quedaron definitivamente exonerados los contribuyentes a quienes se les reconoció la estabilidad por 10 años, a partir de 2001, sino de un nuevo tributo cuyos elementos (hecho generador, causación y base gravable) surgen, al tenor de lo dispuesto en la misma ley, después de la vigencia de la estabilidad, es decir, después del periodo 2001-2010.

Así mismo es importante señalar que la contraprestación del régimen de estabilidad tributaria estaba representada en los dos (2) puntos porcentuales y adicionales de la tarifa general, los cuales aplicaban durante la vigencia de la estabilidad, lo cual evidencia que no se quiere afectar a los contribuyentes con nuevos impuestos pero durante el término de vigencia de la estabilidad.

Por lo tanto, como quiera que el gravamen se estableció por el año 2011 y solo es exigible con ocasión a su causación el 1 de enero de 2011, lo que significa que, en estricto sentido, los periodos objeto de la estabilidad tributaria (2001 a 2010) no se afectan con un nuevo gravamen que se causa a partir de un momento posterior.



Este criterio corresponde a una interpretación teleológica de la norma que hace prevalecer lo sustancial sobre lo formal (como lo ordena en términos generales nuestra Constitución Política) porque toma como referencia el momento en que efectivamente se genera la nueva obligación. En efecto, el propósito de la norma, al que ha hecho referencia en reiteradas ocasiones la jurisprudencia del Consejo de Estado, era garantizar por un término hasta de 10 años la estabilidad del régimen impositivo para los contribuyentes que cumplieran las condiciones señaladas en la ley. Es claro que tal estabilidad tributaria, de la cual se beneficiaron los contribuyentes que se acogieron al régimen por los años 2001 a 2010, no resulta de ninguna manera vulnerada por el establecimiento de un nuevo gravamen exigible únicamente el 1º de enero del año 2011. En otras palabras, el objetivo que perseguían los contribuyentes al solicitar la estabilidad, de no tener que soportar mayores cargas tributarias por el término de 10 años desde el 2001, se cumplió, sin que jurídicamente puedan extenderse sus efectos a impuestos o períodos gravables aplicables por fuera de su vigencia.

La distinción entre la fecha de expedición de la norma que crea el gravamen y la fecha de su exigibilidad es avalada por la misma jurisprudencia del Consejo de Estado cuando señala, por ejemplo, que el Gravamen a los Movimientos Financieros fue creado por la Ley 633 de 2000, promulgada el 29 de diciembre de dicho año, pero que dicho tributo solo fue exigible a partir del 1º de enero de 2001. Así, en la sentencia 12401 de 2002 la citada corporación expresó:

*"Ahora bien, la Ley 633 de 2000 fue promulgada el 29 de diciembre de 2000 y en ella se creó el Gravamen a los Movimientos Financieros a partir del 1º de enero de 2001, es decir con posterioridad a la fecha en la cual se reconoce el ingreso de la empresa al régimen de estabilidad tributaria y por ende proceden tanto la exclusión del gravamen como la devolución solicitada junto con los intereses a que haya lugar desde la vigencia de la Ley que lo estableció...."*

La misma sentencia hace énfasis en los objetivos sustanciales del régimen de estabilidad tributaria:

*"...la actuación administrativa impugnada choca contra el propósito de la ley cuando consagra la opción de "estabilidad". En efecto, esta significa que durante un lapso hasta de diez años los contribuyentes que se acojan no estarán sometidos a las variaciones ocasionadas por las continuas reformas tributarias que tradicionalmente se expiden para solucionar situaciones coyunturales. La decisión de la administración de negarse a otorgar la estabilidad por el término solicitado y hacerlo unilateralmente por el último trimestre del año 2000, contraría el sentido y la finalidad del régimen que establecía el artículo 240-1"*

No sobra reiterar que por regla general las formalidades no pueden entorpecer la consecución de los objetivos perseguidos por el derecho sustancial, o sea, que se



debe tener presente el espíritu de la ley y que los contenidos de fondo deben prevalecer sobre lo adjetivo. En el caso que nos ocupa la fecha de expedición de la ley que crea el nuevo impuesto sobre el patrimonio (30 de diciembre de 2009) es irrelevante frente al objetivo que persigue la norma (esto es, que el impuesto se cause sólo el 1º de enero de 2011) y frente al objetivo que buscaban los contribuyentes al suscribir los contratos de estabilidad (esto es, que no se les aplicara ningún gravamen nuevo en el periodo 2001-2010). Ciertamente, la fecha de expedición de la norma es, en este caso, un asunto meramente incidental o formal frente a su contenido y frente a los efectos que conlleva su aplicación.

De acuerdo con la anterior interpretación, es posible concluir que los contribuyentes que conforme a la jurisprudencia del Consejo de Estado resultaron beneficiados con la estabilidad tributaria por los periodos 2001 a 2010 sí están obligados a pagar el nuevo impuesto sobre el patrimonio que se causa el 1º de enero de 2011.

## **PROBLEMA JURÍDICO 2**

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

### **TESIS JURÍDICA 2:**

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

### **INTERPRETACIÓN JURÍDICA 2:**

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

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



*“ARTÍCULO 1o. CONTRATOS DE ESTABILIDAD JURÍDICA. Se establecen los contratos de estabilidad jurídica con la finalidad de promover inversiones nuevas y de ampliar las existentes en el territorio nacional.*

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

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

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

Al respecto considera este despacho que existe la imposibilidad jurídica de estabilizar normas que son inexistentes al momento de suscripción del contrato. En efecto, si conforme con lo previsto en el artículo 1 de la Ley 963 de 2005 se requiere la identificación en los contratos de las normas determinantes de la inversión, no se explica este despacho como podrían ser objeto de estabilidad las normas creadas por la Ley 1370 del 30 de diciembre de 2009, la cual adiciona al

Estatuto Tributario nuevos artículos que regulan el impuesto al patrimonio creado , como son el 292-1, 293-1, 294-1, 295-1 296-1, 297-1 298-4 y 298-5.

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

Ahora bien, es posible que en varios acuerdos de estabilidad jurídica se haya incluido el impuesto sobre el patrimonio creado por la Ley 1111 de 2006, por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010. En tal caso, los contribuyentes que suscribieron dichos acuerdos adquirieron obviamente el derecho a que ninguna modificación que llegara a efectuarse respecto de dicho gravamen les fuera aplicable durante la vigencia del contrato, teniendo en cuenta que su causación ocurría el 1º de enero de cada uno de esos años. Sin embargo, esto no los exime de pagar el nuevo impuesto sobre el patrimonio creado mediante la Ley 1370 de 2009 y que se causa el 1º de enero 2011, porque este impuesto no surge de la modificación de una norma preexistente, es decir, del cambio en las reglas aplicables al impuesto que estableció la Ley 1111 de 2006, sino de la expedición de una norma nueva que crea un gravamen distinto. En otras palabras, aunque los contratos de estabilidad jurídica hayan incorporado las disposiciones relativas al impuesto sobre el patrimonio creado por la Ley 1111 de 2006, los contribuyentes que suscribieron estos acuerdos no están exonerados del nuevo impuesto establecido por la Ley 1370 de 2009 ya que esta última no constituye una modificación de la ley anterior.

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

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

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



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

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

Cordialmente,



---

**CAMILO ANDRÉS RODRIGUEZ VARGAS**  
Director de Gestión Jurídica

Proyectó: JJFB.  
Revisó: CARV