



INFORME

NOVEDADES TRIBUTARIAS

Presentamos, a continuación, algunos puntos en materia tributaria que consideramos de su interés:

La DIAN acogió la posición de la ANDI en cuanto a que los contratos de estabilidad jurídica comprenden toda la actividad económica de los suscriptores, y no están circunscritos a las inversiones realizadas: en el oficio 000056 del 29 de enero de 2016, la DIAN sostuvo que los contratos de estabilidad jurídica cobijaban únicamente a las inversiones realizadas. La ANDI solicitó la reconsideración de este oficio, y adujo que dichos contratos comprendían toda la actividad económica de los suscriptores.

En comunicación del 16 de agosto de 2016, la DIAN acogió la posición de la Asociación y, en consecuencia, aclaró el mencionado oficio 000056 de 2016, y ahora sostiene que no se puede afirmar que las normas estabilizadas y los beneficios que de dichas normas se pudieran desprender aplican solo para los montos relativos a la misma y no para toda la actividad económica del contratista, pues esto desconoce lo señalado en el CONPES 3366 del 2005.

El impuesto sobre el patrimonio previsto en la Ley 1370 de 2009, no es un nuevo impuesto, es el mismo impuesto sobre el patrimonio contemplado en la Ley 1111 de 2006. Sentencia del Consejo de Estado que anula apartes de un concepto de la DIAN que sostenían lo contrario. ANDI coadyuvó la demanda: la DIAN, en el concepto No. 098797 del 28 de diciembre de 2010, sostuvo que el impuesto sobre el patrimonio creado por la Ley 1370 de 2009 no surgió del cambio del cambio en las reglas aplicables al impuesto de la Ley 1111 de 2006, sino de la expedición de una norma nueva que crea un gravamen distinto.

Contra esta posición del concepto No. 098797 de 2010 fue interpuesta una acción de nulidad ante el Consejo de Estado, el cual acogió los argumentos de los demandes y coadyuvantes (entre ellos, la ANDI) en sentencia del 30 de agosto de 2016 (Consejero Ponente: Dr. Hugo Bastidas; número interno: 18636). De esta sentencia, es del caso transcribir los apartes siguientes:

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

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

INFORME

jurídica de la Ley 963.

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

“ ...

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

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

“La Ley 6 de 1992 derogó el impuesto al patrimonio. Y, finalmente, dicho impuesto fue reincorporado por la Ley 863 de 2003, norma que viene a ser el antecedente más reciente del impuesto al patrimonio que hoy conocemos. En efecto, la Ley 863 de 2003 creó el impuesto al patrimonio por los años 2004, 2005 y 2006. Inicialmente, el impuesto fue establecido como una medida temporal para atender una coyuntura fiscal específica¹. El impuesto estaba a cargo de las personas jurídicas y naturales, sociedades de hecho, declarantes del impuesto sobre la renta, que, al 1º de enero de cada año o periodo, tuvieran una riqueza superior a \$ 3.000.000.000.

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

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

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



INFORME

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

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

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

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

“ ...

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

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

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

‘Las Comisiones de Ponentes avalan la técnica empleada por el Gobierno Nacional en su propuesta, en el sentido de adicionar el Estatuto Tributario con un nuevo articulado del impuesto al patrimonio aplicable por los años 2011 a 2014, para preservar los términos



INFORME

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

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

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

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

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

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

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

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

v) La base gravable también coincide en las Leyes 1111 y 1370, que, como ya se advirtió, corresponde al patrimonio líquido, determinado según las reglas del artículo 282 ET. Además, tanto la Ley 1111 como la Ley 1370 permiten excluir de la base gravable el



INFORME

valor de las acciones o participaciones en sociedades nacionales y, hasta cierto monto, el de la casa de habitación.

“El párrafo de la Ley 1370 también permite excluir de la base: **a)** el valor patrimonial neto de los activos fijos inmuebles adquiridos y/o destinados al control y mejoramiento del medio ambiente por las empresas públicas de acueducto y alcantarillado; **b)** el valor patrimonial neto de los inmuebles del beneficio y uso público de las empresas públicas de transporte masivo de pasajeros, así como el VPN de los bancos de tierras que posean las empresas públicas territoriales destinadas a vivienda prioritaria, y **c)** el valor patrimonial neto de los aportes sociales realizados por los asociados, en el caso de los contribuyentes a que se refiere el numeral 4 del artículo 19 ET.

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

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

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

“Lo anterior permite a la Sala concluir que, a pesar de que formalmente la Ley 1370 alude a la creación del *'nuevo impuesto al patrimonio'* del año 2011, lo que realmente ocurrió es que la Ley 1370 prorrogó la vigencia de la Ley 1111, que inicialmente fijó el impuesto por los periodos 2007 a 2010, para establecer el impuesto al patrimonio también para el año 2011.

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

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

“En el primer evento, es posible que una norma sea temporal, en cuyo caso, una vez concluido el plazo, por ejemplo, el tributo pierde vigencia automáticamente, sin necesidad de que una ley de manera expresa así lo decrete. Sin embargo, bien puede el legislador extender el plazo, la vigencia, de la norma que inicialmente concibió el tributo como



INFORME

temporal. De hecho, el legislador podría optar por volver definitivo y permanente el tributo que se promulgó para un periodo específico.

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

“**Cuarta.** En la exposición de motivos del Proyecto de Ley 195 de 2009 Senado, que culminó con la expedición de la Ley 1370, se dejó planteada la preocupación del Gobierno Nacional frente a la pérdida de vigencia de la Ley 1111 y, por ende, se expuso la necesidad de mantener el ingreso y no afectar el recaudo tributario:

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

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

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

“Y eso indica que, ante la coyuntura fiscal que podía presentarse, el propósito tanto del gobierno como del legislador fue conservar el ingreso que provenía del impuesto al patrimonio de la Ley 1111, así sea que, por las razones de técnica legislativa que antes se



INFORME

mencionaron, el legislador haya optado por decir que la Ley 1370 creaba un «*nuevo impuesto al patrimonio*» para el año 2011.

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

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

“ ...

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

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

ii) Tal y como lo reconoció la Corte Constitucional, no se trata de volver inmodificable el ordenamiento jurídico, sino de garantizar, durante la vigencia del contrato, la estabilidad y permanencia del marco normativo necesario para la inversión. En otras palabras: si se celebra el contrato de estabilidad jurídica, las partes se obligan a respetar las normas objeto de estabilización y a acatar las nuevas leyes que no se incluyeron en el pacto. No es un contrato para no poder cambiar el ordenamiento jurídico, sino un mecanismo para genere un ambiente de confianza en los inversionistas.

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

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

“En lo que sigue de esta sentencia, la Sala se detendrá en definir cuál es la incidencia del impuesto al patrimonio de la Ley 1370 en la Ley 963, en especial, bajo el entendimiento que



INFORME

se ha venido plasmando en esta sentencia: que la Ley 1370 simplemente prorrogó la vigencia del impuesto al patrimonio de la Ley 1111.

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

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

“Justamente, en el primer debate, que se dio en sesión conjunta de las comisiones terceras de Cámara y Senado, el ministro de Hacienda y Crédito Público intervino para explicar la preocupación frente a los inversionistas que habían suscrito contratos de estabilidad jurídica y, por ende, el Gobierno Nacional propuso mantener la garantía en favor de los inversionistas que hubieran pagado o estuvieran pagando el impuesto al patrimonio causado por los años 2007 a 2010.

“ ...

“Al hilo de la argumentación que ha venido exponiendo la Sala, es indudable que la expedición de la Ley 1370 de 2009, implicó una modificación normativa adversa, en los términos del artículo 1° de la Ley 963, en cuanto los inversionistas que suscribieron el contrato de estabilidad jurídica estarían obligados a pagar el impuesto al patrimonio de la Ley 1370. Y esa modificación normativa adversa, a juicio de la Sala, terminó por reiterarse cuando la DIAN, en el acto demandado, concluyó que como era «nuevo» el impuesto al patrimonio de la Ley 1370 no podía amparar la situación de los contribuyentes que se acogieron al régimen de estabilidad jurídica de la Ley 963.

“La Sala tiene una percepción distinta a la que se expuso en el acto demandado: si el inversionista estabilizó el impuesto al patrimonio de la Ley 111 (que, como se vio, regía solo para los años 2007-2010), durante la vigencia del contrato de estabilidad jurídica, el legislador no podía expedir una ley que prorrogara la vigencia de ese impuesto, menos si lo hacía con el ardid de decir que se trataba de un ‘nuevo impuesto’. Eso, a juicio de la Sala, implica una modificación normativa adversa, una modificación del marco normativo, que, de contera, afecta el principio de buena fe.

“ ...

“2.2.2.4. Conclusiones

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

- i) El Concepto 098797 de 2010, expedido por la DIAN, es un acto normativo, de tipo



INFORME

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

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

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

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

“La expedición de la Ley 1370 de 2009 y la interpretación que se plasmó en el acto demandado constituyen una modificación normativa adversa, en cuanto los inversionistas que suscribieron el contrato de estabilidad jurídica estarían obligados a pagar el impuesto al patrimonio de la Ley 1370.

v) Si el inversionista estabilizó el impuesto al patrimonio de la Ley 1111, durante la vigencia del contrato de estabilidad jurídica, el legislador no podía expedir una ley que prorrogara la vigencia de ese impuesto, menos si lo hacía con el ardid de que se trataba de un «*nuevo impuesto*». Eso, a juicio de la Sala, implica una modificación normativa adversa, una modificación del marco normativo, que, de contera, afecta el principio de buena fe.

vi) La interpretación plasmada en el acto demandado generó una modificación normativa adversa, que, sin duda, es contraria al principio de buena fe que guía la relación jurídica ente el Estado y el inversionista, pues desconoce que realmente la Ley 1370 no hizo nada distinto a prorrogar la vigencia del impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1111 (para que pudiera cobrarse en el año 2011)”.



INFORME

Para el cálculo de los aportes parafiscales en favor del ICBF en relación con los trabajadores contratados bajo la modalidad de salario integral variable, debe tenerse en cuenta el 70% del pago hecho sobre las vacaciones, o el pago por goce efectivo o su compensación en dinero, y también el pago sobre las comisiones, en este último caso, siempre que se pruebe que estas forman parte del salario integral, porque así lo acordaron las partes: así lo señaló la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado en sentencia del 3 de agosto de 2016 (Consejero Ponente: Dr. Jorge Octavio Ramírez; número interno: 20697); sentencia cuyos apartes pertinentes dicen:

“Para tal efecto, se debe tener en cuenta si las comisiones están integradas al salario integral por acuerdo entre las partes; aspecto que resulta determinante al momento de realizar la correspondiente liquidación.

“4.7 En efecto, establecido que las vacaciones y las comisiones pagadas a los trabajadores con salario integral hacen parte de la base para el cálculo de los aportes parafiscales al ICBF, resta por analizar si dicho cálculo se debe hacer sobre el 100% como lo dice el ICBF o sobre el 70% como lo hizo la parte demandante.

“4.8 Como para efectos de la liquidación del aporte parafiscal se entiende por nómina mensual de salarios, en los términos del artículo 17 de la Ley 21 de 1982, la totalidad de los pagos hechos por concepto de los **diferentes elementos integrantes del salario** [todo lo que recibe el trabajador en dinero o en especie como contraprestación directa del servicio], cualquiera que sea su denominación y **además**, los verificados **por descansos remunerados** de ley y convencionales o contractuales [vacaciones – pago por goce efectivo o su compensación en dinero, es claro que el factor prestacional en el salario integral [30%] no hace parte de la base para el cálculo de los aportes parafiscales.

“4.9 Por lo anterior, en el caso de los trabajadores que devengan salario integral, la base para calcular los aportes parafiscales es el 70% del correspondiente pago, porque así lo dispuso el artículo 18 de la Ley 50 de 1990 que modificó el artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo, norma que fue interpretada con autoridad mediante el artículo 49 de la Ley 789 de 2002, sin que el legislador haya hecho distinción entre los tipos de pagos que recibe el trabajador contratado bajo la modalidad de salario integral.

“4.10 De manera que, atendiendo el aforismo jurídico *‘donde la ley no distingue, no puede distinguirse’*, se establece que el límite del 70% aplica para todos los pagos que recibe el trabajador que devenga un salario integral, que conforman la base para el cálculo de los aportes parafiscales en los términos del artículo 17 de la Ley 21 de 1982 [nómina mensual de salarios.

“4.11 En este orden de ideas y, para el caso concreto, se concluye que para el cálculo de los aportes parafiscales a favor del ICBF, de los trabajadores contratados bajo la modalidad de salario integral, se debe tener en cuenta el 70% del pago hecho sobre las vacaciones [pago por goce efectivo o su compensación en dinero y sobre las comisiones, en este último



INFORME

caso, siempre que se pruebe que estas forman parte del salario integral, porque así lo acordaron las partes.

“ ...

“5.2.3 Del texto transcrito en el numeral 5.2 de esta providencia, se infiere que entre las partes –empleador y trabajador- pactaron la retribución por los servicios prestados en la modalidad de salario integral.

“En dicho acuerdo se pactó que el salario integral estaría compuesto por (i) una suma fija mensual y (ii) otra por comisiones sobre las ventas que haga el trabajador.

“5.2.4 Como se analizó en los numerales 4.5.4 y 4.5.5 de esta providencia, es posible que las partes intervinientes en un contrato laboral incluyan las comisiones en la estipulación del salario integral, como ocurrió en este caso.

“5.2.5 Este acuerdo da lugar a un pago por concepto de salario integral que incluye las comisiones, componente salarial que necesariamente será variable en función de los resultados de la actividad, en este caso, de las ventas que haga el trabajador.

“5.2.6 La Sala no comparte el razonamiento hecho por el ICBF, porque al interpretar el contenido del artículo 1 del Decreto 1174 de 1991 que reglamentó el numeral 2 del artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo, parte del entendido de que el salario integral debe ser una suma fija única de salario, es decir, que no puede ser variable.

“Esta interpretación indiscutiblemente contaría lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 132 en cita, según el cual, un rubro laboral puede hacer parte del salario integral por acuerdo entre las partes, como es el caso de las comisiones, cuyo carácter salarial proviene del artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo, por constituir una retribución directa del servicio, que necesariamente tendrá que ser variable, debido a la naturaleza de las comisiones.

“ ...

“5.2.8 Entonces, si las comisiones, por acuerdo entre las partes, entran a formar parte del componente salarial que integra el salario integral, junto con los demás rubros que por disposición legal o que por acuerdo constituyen salario, mal puede pretender el ICBF que la remuneración por comisiones se entienda incluida *'dentro del valor que según la empresa denomina suma fija mensual, configurándose así la llamada única suma'*, porque como se expuso, media pacto entre empleador y trabajador de que la remuneración por el servicio prestado será bajo la modalidad de salario integral compuesto por una suma fija mensual más las comisiones sobre las ventas, que indiscutiblemente tendrá que ser una suma variable.

“ ...



INFORME

“El hecho de que dichos pagos no se hayan registrado en la subcuenta 520503 salario integral, que corresponde a la cuenta 5205 gastos de personal que, a su vez, pertenece al grupo 52 operacionales de ventas y a la clase 5, no resulta suficiente para concluir que para efectos de la liquidación de los aportes parafiscales, respecto de las comisiones que forman parte del salario integral por pacto entre las partes, se les deba aplicar una base distinta al 70%.

“5.2.10 Por lo expuesto, se concluye que los argumentos propuestos por el ICBF para aplicar el 100% sobre el pago que por concepto de vacaciones y de comisiones hizo la sociedad demandante a los trabajadores vinculados bajo la modalidad de salario integral, carece de sustento jurídico y surgen de la errónea interpretación de las normas analizadas en esta providencia, por lo que le asiste la razón al Tribunal al declarar la nulidad de las resoluciones Nros. 0433 de 10 de abril de 2012 y 1354 de 10 de agosto de 2012 y, en consecuencia, se deben confirmar los numerales 1 y 2 de la sentencia apelada.

“5.3 Por otra parte, se revocará el numeral tercero de la sentencia de primera instancia porque el Tribunal ordenó la devolución de la suma de \$234.207.184 que la parte demandante probó que pagó a causa de la expedición de los actos administrativos anulados, *“más el interés legal del 6%, liquidado desde la fecha en que se realizó el pago hasta la fecha en que el ICBF devuelva el valor cancelado”*, cuando, en este caso, resulta aplicable lo previsto en el inciso final del artículo 187 del CPACA, según el cual *“[l]as condenas al pago o devolución de una cantidad líquida de dinero se ajustarán tomando como base el Índice de Precios al Consumidor”*, atendiendo la siguiente fórmula”.

$$R = Rh \frac{\text{Índice final}}{\text{Índice inicial}}$$

“En la que el valor (R) se determina multiplicando el valor histórico (Rh), que es el mayor valor pagado por el contribuyente, por el guarismo que resulte de dividir el índice final de precios al consumidor certificado por el DANE, vigente en la fecha de ejecutoria de esta providencia, por el índice inicial, esto es, el vigente al momento del pago”.

La compensación de los excesos de renta presuntiva derivados de un proceso de escisión se encuentra limitada a la parte del patrimonio transferido a la sociedad beneficiaria: así lo señaló la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado en sentencia del 3 de agosto de 2016 (Consejero Ponente: Dr. Jorge Octavio Ramírez; número interno: 20603); sentencia cuyos apartes pertinentes dicen:

“En concreto se discute (i) si la compensación de los excesos de renta presuntiva derivados de un proceso de escisión se encuentra limitada a la parte del patrimonio transferido a la sociedad beneficiaria, y (ii) la procedencia de la sanción por inexactitud.

“ ...

INFORME

“2.4. En el caso de los procesos escisión, la compensación de los excesos de renta presuntiva derivados de los mismos constituye un derecho que se genera para la sociedad beneficiaria por la transmisión del patrimonio –activos y pasivos- de la sociedad escindida.

“Pero ese derecho que adquiere la sociedad beneficiaria -de compensar los excesos de renta presuntiva que liquidó la sociedad escindida- no puede perder de vista la naturaleza de la renta presuntiva **que parte de tomar el patrimonio de los contribuyentes como referente para presumir ingresos gravables con el impuesto de renta.**

“En otras palabras, si lo determinante en el mecanismo de renta presuntiva es el concepto de patrimonio, es este el que debe regir o informar todo lo que involucre esa presunción de renta.

“Por eso la posibilidad de compensar los excesos de la renta presuntiva derivados de la escisión por parte de la sociedad beneficiaria, se encuentra relacionada con el patrimonio sobre el cual se presumieron los ingresos gravados con el tributo.

“Una idea contraria desconocería que los ingresos gravados por el sistema de renta presuntiva precisamente se generaron de determinado patrimonio.

“No puede perderse de vista que la compensación de excesos de renta presuntiva tiene la finalidad de aminorar el impuesto a pagar del contribuyente, habida cuenta de que en períodos pasados tributó sobre una renta presunta, es decir, no sobre sus verdaderos ingresos constitutivos de renta sino sobre un porcentaje de su patrimonio.

“Luego, permitir que la sociedad beneficiaria de la escisión compense la totalidad de los excesos de renta presuntiva, cuando solo le fue transferida una porción patrimonial, distorsionaría la finalidad de la compensación, porque tributaría sobre un supuesto errado, esto es, determinado un menor valor del impuesto con unas rentas derivadas de un patrimonio que tributó sobre esa presunción.

“En consecuencia, dada la naturaleza de la renta presuntiva, los excesos de esta renta que se derive de un proceso de escisión solo pueden compensarse por la sociedad beneficiaria en relación directamente proporcional con el porcentaje patrimonial transferido.

“ ...

“3.3. Como en el presente caso se encuentra demostrado que el contribuyente compensó mayores valores por concepto de excesos de renta presuntiva derivados del proceso de escisión, resulta procedente la imposición de la sanción por inexactitud.

“3.4. Para la Sala no se presentó diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable, sino el desconocimiento de la normativa que regula los efectos del proceso de escisión y la compensación de los excesos de renta presuntiva, que limitan ese derecho a la parte patrimonial transferida.



INFORME

“3.5. En ese sentido, al no haberse comprobado que la interpretación de las normas haya inducido a la actora apreciarlas de manera errónea, se mantendrá la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados por los valores no aceptados en esta providencia”.

La compra y venta de bienes, para efectos del impuesto de industria y comercio, en la actividad comercial se entiende desarrollada en el lugar en donde se concretan los elementos del contrato de compraventa, independiente del lugar en que se tomen los pedidos, se ejerzan labores de coordinación o de asesoría, se entreguen los productos o se suscriban los contratos: así lo señaló la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado en sentencia del 1 de agosto de 2016 (Consejero Ponente: Dr. Hugo Bastidas; número interno: 20495); sentencia cuyos apartes pertinentes dicen:

“... la jurisprudencia ha señalado que, tratándose de venta y distribución de bienes, el lugar donde se realiza la actividad comercial es aquel en el que se concretan los elementos del contrato [la cosa que se vende y el precio], independientemente del lugar en el que se tomen los pedidos, se ejerzan labores de coordinación o de asesoría, se entreguen los productos adquiridos o se suscriban los contratos de compraventa, aspectos que son distintos de la comercialización de los bienes y, por lo mismo, insuficientes para entender realizado el hecho imponible en un determinado municipio.

“... ”

“Al integrar el análisis realizado, la Sala concluye que si bien los elementos de prueba muestran que los clientes de la actora requeridos tienen domicilio en Bogotá, que los productos vendidos por la actora en la mayoría de los casos los entregó en esta ciudad, que los contratos celebrados con esas entidades fueron suscritos en Bogotá y en los mismos se fijó esta ciudad como domicilio contractual y que algunos de los servicios los prestó en el Distrito Capital, no prueban que la demandante, en los años 2005 a 2009 haya realizado en esta jurisdicción la actividad comercial a la que se dedica principalmente, esto es, el mercadeo de bienes y servicios asociados a la tecnología e informática.

“En efecto, puesto que ni el lugar del domicilio del cliente, ni el de la entrega de los bienes vendidos o dados en arriendo, ni el de aquel en que se suscribe el contrato, ni el estipulado como domicilio contractual y menos el de prestación de los servicios pueden tenerse como aquel en el que realmente realizó la actividad comercial, pues, se repite, dichos aspectos son distintos de la comercialización de los bienes y, por tanto, son insuficientes para concluir, sin dubitación alguna, que se ha realizado el hecho imponible en un determinado ente territorial, para el caso, en el Distrito Capital”.

Las operaciones que se encuentran exentas de la práctica de retención en la fuente en la bolsa mercantil de Colombia, a la luz de lo dispuesto en el artículo 1º del Decreto 574 de 2002, deben hacerse en rueda de negocios:



INFORME

así lo señala la DIAN en el concepto No. 021601 del 12 de agosto de 2016; concepto que dice así en la parte pertinente:

“Sostiene que no comparte la posición de esta Dirección y que el Oficio 015237 de junio del año en curso, modifica de manera radical la posición de la DIAN respecto de las operaciones que se encuentran exentas de la práctica de retención en la fuente a la luz de lo dispuesto en el artículo 1° del Decreto 574 de 2002, recogida en el Oficio 009371 de abril de 2016, en que este despacho sostuvo:

‘... Al tratamiento tributario consagrado en el artículo 1° del Decreto 574 de 2002, no se accede por el hecho aislado de efectuar el registro de una factura de compra de los bienes o productos a los que hace alusión la norma, cuando esa negociación no se ha realizado a través de las Ruedas de Negocios de las Bolsas de Productos Agropecuarios legalmente constituidas, sino en sitios ajenos a la bolsa, de esta manera, no se estaría dando cumplimiento a las condiciones previstas en el reglamento para que los pagos no estén sometidos a retención en la fuente ...’.

“ ...

“En las consideraciones efectuadas por este Despacho en el Oficio 009371 de 2016, en primer lugar se citó el artículo 1° del Decreto 574 de 2002...

“ ...

“De acuerdo con esta disposición, son varios los elementos exigidos para que proceda el beneficio de no sujeción a la retención en la fuente y que necesariamente deben estar presentes para acceder al mismo, uno de ellos, que la compra de bienes o productos de origen agrícola o pecuario enunciados en la norma se realice a través de las Ruedas de Negocios de las Bolsas de Productos Agropecuarios legalmente constituidas, razón por la que, en segundo lugar, dada la importancia que revestía el concepto ‘Rueda de Negocios’ en el Oficio cuya revocatoria solicita, se citó la definición consagrada en el artículo 3.2.1.1.2. de la Sección 1 del Capítulo primero, Título Segundo, Libro Tercero del Reglamento de Funcionamiento y Operación de la misma Bolsa Mercantil de Colombia (BMC), el cual fue aprobado por la Superintendencia Financiera de Colombia a través de la Resolución número 2023 de 2008 y que señala:

‘Artículo 3.2.1.1.2.- Ruedas de Negocios. *Aprobado por Resolución número 2023 de 2008 de la Superintendencia Financiera de Colombia.* Las ruedas de negocios constituyen escenarios de negociación administrados por la Bolsa en los cuales las sociedades comisionistas miembros de la Bolsa pregonan sus posturas para efectuar operaciones’.

“ ...

“Como se puede observar, las afirmaciones que ha efectuado este Despacho han tenido en consideración lo que las normas que reglan el funcionamiento y operación de la Bolsa Mercantil de Colombia (BMC) y que cuentan con la aprobación de la Superintendencia



INFORME

Financiera de Colombia, han definido como Rueda de negocios, insistiendo en la necesidad del cumplimiento de esta condición –la ejecución en rueda de negocios– para que el pago o abono en cuenta que se realiza por la compra de los bienes o de los productos que prevé el artículo 1º del Decreto 574 de 2002, no esté sometido a retención en la fuente.

“Si bien la doctrina que solicita revocar ha tenido en cuenta lo dispuesto en el aludido Reglamento de Funcionamiento y Operación de la BMC y se ha emitido en el contexto de los supuestos de hecho descritos de manera detallada por la Superintendencia Financiera de Colombia en la consulta inicial, en atención a la importancia que reviste tener precisión acerca de si los pagos o abonos en cuenta por concepto de compras de bienes o productos de origen agrícola o pecuario, sin procesamiento industrial o con transformación industrial primaria que se realizan en sitios ajenos a la Bolsa pero cuya factura se registra posteriormente en la Bolsa, se entienden realizados a través de las Ruedas de Negocios de las Bolsas de Productos Agropecuarios legalmente constituidas y acerca de si una compra de los mencionados bienes o productos realizada en rueda de negocios se puede equiparar al simple registro ulterior que se haga en Bolsa de una factura emitida con ocasión de una transacción de productos agrícolas o pecuarios, efectuada en lugares ajenos a la Bolsa, se solicitó a la citada Superintendencia su pronunciamiento al respecto a través del Oficio 015237 de 15 de junio del año en curso.

“Por las razones expuestas este Despacho confirma el Oficio 009371 de 22 de abril de 2016”.

A las personas naturales extranjeras sin residencia fiscal en Colombia no les cobija la posibilidad de deducir los factores de retención en el impuesto sobre la renta, señalados en el artículo 387 del Estatuto Tributario: así lo señala la DIAN en el concepto No. 014740 del 13 de junio de 2016; concepto que dice así en la parte pertinente:

“Pregunta dos:

‘Si los empleados extranjeros sin residencia fiscal en Colombia, tienen derecho a la deducción de la base mensual de retención en la fuente previstas el artículo No. 3 del Decreto Reglamentario 2271 de 2009?’

“Respuesta:

“El artículo 3º del Decreto Reglamentario 2271 de 2009 consagra la siguiente previsión:

“ ...

“Respecto de esta norma se ha precisado que aplica para aquellas personas que se encuentren dentro de la categoría tributaria de empleados y perciban rentas provenientes de una relación laboral, legal o reglamentaria o de cualquier otra naturaleza, independientemente de su denominación (oficio 057119 del 3 de octubre de 2014).

INFORME

“Así las cosas, para este caso también aplica el análisis hecho en la respuesta a la pregunta uno, razón por la cual al no cumplirse con la calidad de residente tampoco se predica la calidad de empleado y se puede concluir que a las personas naturales extranjeras sin residencia fiscal en Colombia no les cubre lo establecido en el artículo 3 del Decreto Reglamentario 2271 de 2009”.

“Pregunta tres:

‘Si los empleados extranjeros sin residencia fiscal en Colombia, también puede detraer de la base mensual de retención en la fuente, las rentas exentas previstas en los artículos No. 126-1 y 126-4 del Estatuto Tributario?’

“Respuesta:

“Igual conclusión a la expuesta en las respuestas a las preguntas 1 y 2 se predica de esta inquietud, pues los artículos 126-1 y 126-4 del Estatuto Tributario se predica de personas naturales pertenecientes a la categoría de empleado, razón por la cual si no se reúnen los requisitos anteriormente mencionados no resulta aplicable las normas en comentario”.

“Pregunta cuatro:

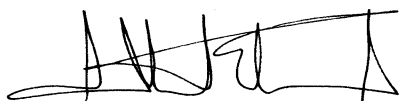
‘Si los empleados extranjeros sin residencia fiscal en Colombia, también pueden detraer de la base mensual de retención en la fuente, la renta exenta del 25% del valor total de los pagos laborales prevista en el [artículo No. 206](#) numeral 10 del Estatuto Tributario?’

“Respuesta:

“En este punto se reitera lo analizado previamente, en el sentido que para determinar la retención en la fuente aplicable sobre rentas de trabajo, es necesario, en primer lugar, establecer si la persona natural beneficiaria del pago o abono en cuenta, clasifica o no, en la categoría tributaria de empleado”.

Esperamos que estos puntos les sean de utilidad.

Reciban un cordial saludo,



ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos