

CONTRATO ESTATAL- CONTRATO DE ESTABILIDAD TRIBUTARIA –ACCION DE CONTROVERSIAS CONTRACTUALES–Solemnidad

El presente proceso fue iniciado en ejercicio de la acción relativa a controversias contractuales, consagrada en el artículo 87 del Código Contencioso Administrativo modificado por el artículo 32 de la Ley 446 de 1998-, el cual dispone:

Artículo 87. De las controversias contractuales. Cualquiera de las partes de un contrato estatal podrá pedir que se declare su existencia o su nulidad y que se hagan las declaraciones, condenas o restituciones consecuenciales, que se ordene su revisión, que se declare su incumplimiento y que se condene al responsable a indemnizar los perjuicios y que se hagan otras declaraciones y condenas.

Los actos proferidos antes de la celebración del contrato, con ocasión de la actividad contractual, serán demandables mediante las acciones de nulidad y de nulidad y restablecimiento del derecho, según el caso, dentro de los treinta [30] días siguientes a su comunicación, notificación o publicación. La interposición de estas acciones no interrumpirá el proceso licitatorio, ni la celebración y ejecución del contrato. Una vez celebrado éste, la ilegalidad de los actos previos solamente podrá invocarse como fundamento de nulidad absoluta del contrato.

Tal y como se desprende de sus términos, la acción contractual resulta procedente para efectuar todas las reclamaciones derivadas de los negocios jurídicos de los que son parte las entidades estatales y que se produzcan con ocasión de su celebración, ejecución, terminación o liquidación o que provengan de los actos administrativos contractuales que profiere la administración en el ámbito de la relación negocial y por lo tanto, constituye un requisito sine qua non la existencia de un contrato debidamente perfeccionado, como fuente de las controversias que se van a ventilar a través del ejercicio de esta acción.

CONTRATO ESTATAL- IMPUGNACION DE ACTO ADMINISTRATIVO – Requisitos

[C]uando se impugna judicialmente un acto administrativo se requiere la comprobación de que el acto quedó en firme por agotamiento de la vía gubernativa -el cual es un requisito de procedibilidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho-, es decir, porque contra el acto no procede ningún recurso, o porque se interpusieron y decidieron los recursos procedentes en su contra o porque procediendo únicamente el de reposición o el de súplica; En segundo lugar, se requiere que la demanda sea presentada oportunamente y para el caso de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, de acuerdo con lo establecido en el numeral 2º del artículo 136 del Código Contencioso Administrativo, Decreto 01 de 1984, -modificado por el artículo 44 de la Ley 446 de 1998-, el término de caducidad de la acción es de 4 meses, contados a partir del día siguiente al de la publicación, notificación, comunicación o ejecución del acto, según el caso.

De conformidad con lo anterior, el requisito de perfeccionamiento consistente en que el contrato estatal debe constar por escrito, constituye un elemento esencial, sin el cual el mismo no existe. Se observa que el ordenamiento jurídico se refiere a este efecto en varias disposiciones, como el Código Civil, en sus artículos: 1501, que distingue entre los elementos esenciales, de la naturaleza y accidentales de los contratos y al referirse a los primeros, establece que son aquellas cosas «sin las cuales, o no produce efecto alguno, o degenera en otro contrato diferente»; el 1870, de conformidad con el cual «La venta de una cosa que al tiempo de perfeccionarse el contrato se supone existente y no existe, no produce efecto alguno»; el 1865, que dispone que no habrá venta, cuando se deja el precio al arbitrio de un tercero y de no determinarlo éste, los contratantes no convinieron que lo hiciera cualquiera otra persona; el 1760, al establecer que se mirarán como no ejecutados o celebrados los actos y contratos que no consten en un instrumento público cuando la ley requiere esa solemnidad. Y el Código de Comercio, cuyo artículo 898, en su inciso 2º, establece que «Será inexistente el negocio jurídico cuando se haya celebrado sin las solemnidades sustanciales que la ley exija para su formación, en razón del acto o contrato y cuando falte alguno.»

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION TERCERA

SUBSECCION B

Consejero ponente: DANILO ROJAS BETANCOURTH

Bogotá D.C, veintisiete (27) de septiembre de dos mil trece (2013).

Radicación número: 25000-23-26-000-2001-01525-01(27503)

Actor: SURAMERICANA DE INVERSIONES S.A

Demandado: UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIAN

Referencia: ACCION DE CONTROVERSIAS CONTRACTUALES (SENTENCIA)

Resuelve la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte actora en contra de la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Tercera, Sala de Descongestión, el 16 de marzo de 2004, por medio de la cual declaró probada la excepción de ineptitud de la demanda y negó las pretensiones, la cual será confirmada.

SÍNTESIS DEL CASO

La sociedad Suramericana de Inversiones S.A., le propuso a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, la celebración de un contrato

de estabilidad tributaria por un plazo de 10 años y la entidad le contestó elaborando un proyecto de contrato con un plazo de sólo un año, que aquella no suscribió.

ANTECEDENTES

I. Lo que se demanda

1. El 15 de diciembre de 2000, a través de apoderado debidamente constituido y en ejercicio de la acción relativa a controversias contractuales consagrada en el artículo 87 del C.C.A, la sociedad Suramericana de Inversiones S.A. presentó

demanda en contra de la Nación, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, cuyas pretensiones fueron¹ (f. 1 a 9, c. 1):

PRIMERO.- Que ese Honorable Consejo de Estado declare LA EXISTENCIA del contrato de estabilidad tributaria de que trata el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, vigente y válido entre el Estado Colombiano y la Sociedad de autos, en la forma y contenido solicitados por la Sociedad en su oportunidad y cuyo clausulado es el siguiente: “PRIMERO.- Partes que intervienen: El Estado Colombiano, representado por la Administradora de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín, por una parte, que en adelante se denominará El Estado y la Sociedad PORTAFOLIO DE INVERSIONES SURAMERICANA S.A. (...) por la otra parte que en adelante se denominará la Sociedad. SEGUNDO.- Objeto: El objeto de este contrato es el de otorgar a la Sociedad el régimen especial de estabilidad tributaria de que trata el artículo 169 de la ley 223 de 1995 que en el Estatuto Tributario corresponde al artículo 240-1 vigente en la fecha de la solicitud y la Resolución No. 3484 de 1996 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. TERCERO.- El presente contrato tendrá una vigencia de diez (10) años, comprendidos entre el año dos mil (2000), inclusive y el año 2009 inclusive. CUARTO.- La tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios durante la vigencia del presente contrato será superior en dos puntos porcentuales (2%) a la tarifa del impuesto de renta y complementarios general vigente al momento de la suscripción del presente contrato. QUINTO.- Cualquier tributo o contribución del orden nacional que se estableciere con posterioridad a la suscripción del presente 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 la sociedad. SEXTO.- En el evento de que durante la vigencia de este contrato se llegare a reducir la tarifa del impuesto de renta y complementarios, la tarifa aplicable a la Sociedad será igual a la nueva tarifa aumentada en los dos puntos porcentuales. Queda en los anteriores términos el contrato de que trata el Estatuto Tributario en la disposición tantas veces citada, para los efectos a que haya lugar’.

SEGUNDO.- Que el mencionado contrato existe, tiene vigencia, de pleno derecho, desde el día doce (12) de julio del año dos mil (2000).

TERCERO.- Que se declare la nulidad del proyecto de contrato de estabilidad tributaria que con respecto a mi representada emitió la Dirección de Impuestos Nacionales.

CUARTO.- Que se declare la nulidad del oficio 933 de agosto 25 del 2000 por el cual la Dirección de Impuestos Nacionales negó la publicación del contrato de estabilidad tributaria vigente por disposición de la ley.

¹ La demanda fue presentada ante el Consejo de Estado, que mediante auto del 29 de marzo de 2001 ordenó remitir el expediente al Tribunal Administrativo de Cundinamarca por considerar que de conformidad con lo previsto por el artículo 132, num. 5 del Código Contencioso Administrativo, los asuntos referentes a contratos de las entidades estatales en sus distintos órdenes son de conocimiento de los tribunales administrativos en primera instancia (f. 33 y 40, c. 1).

QUINTO.- Que para efectos de lo previsto por los artículos 59 y siguientes de la ley 190 de 1995 y su Decreto Reglamentario 1477 de 1995 se ordene la publicación del mencionado contrato en el Diario Único de Contratación Pública.

2. Como fundamento fáctico de sus pretensiones, el demandante sostuvo que el Estatuto Tributario (artículo 240-1, modificado por el artículo 169 de la Ley 223 de 1995) creó el contrato de estabilidad tributaria como un régimen especial para las personas jurídicas que quisieran acogerse al mismo, de acuerdo con el cual se comprometían a pagar una tarifa superior a dos puntos porcentuales (2%) a la tarifa del impuesto de renta y complementarios general vigente al momento de la celebración del contrato individual respectivo, por los años que optare el interesado. La norma estableció que era éste quien debía presentar la solicitud ante el director de impuestos y aduanas nacionales o su delegado, quien tenía que suscribir el contrato dentro de los dos meses siguientes y si el mismo no era suscrito en este lapso, la solicitud se entendería resuelta a favor del contribuyente, el cual quedaría cobijado por el régimen especial de estabilidad tributaria, es decir que se estableció un silencio administrativo positivo *sui generis*, que se produce cuando el contrato no se suscribe dentro del mencionado plazo.

2.1. Afirma la demandante que ella presentó la solicitud en cuestión ante el administrador de impuestos y aduanas nacionales de Medellín el 12 de mayo de 2000 para el lapso comprendido entre el año 2000 inclusive y el año 2009 inclusive, es decir durante 10 años y con el lleno de todos los requisitos legales, por lo cual la DIAN estaba obligada a firmar el contrato de estabilidad tributaria.

2.2. La DIAN incumplió con su obligación, pues no suscribió el contrato y citó a la sociedad solicitante para suscribir un contrato cuyo contenido era diferente al solicitado por la contribuyente.

2.3. En virtud de que la ley establece que si el contrato no se suscribe dentro de los 2 meses siguientes a la presentación de la solicitud respectiva ésta se entenderá resuelta en favor del contribuyente, la demandante, con fundamento en lo dispuesto en la Ley 190 de 1995 y su Decreto Reglamentario 1477 del mismo año, solicitó al director de Impuestos y Aduanas Nacionales la publicación del contrato dentro de los términos y cláusulas previstas en la solicitud, ya que conforme a la ley el contrato ha quedado gobernado dentro de tales cláusulas,

pues la solicitud se entiende resuelta favorablemente en la forma pedida, así la obligación a su cargo sea la máxima prevista por la ley, o sea los dos puntos adicionales durante el término máximo posible: 2 años.

2.4. Para efectos de la publicación del contrato respectivo, se presentó a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales el correspondiente recibo de pago de los derechos de publicación del mismo en el Diario Único de Contratación Pública.

2.5. La directora de Impuestos y Aduanas, por oficio 933 del 25 de agosto de 2000, negó la solicitud de publicación, *“sin concesión de posibilidad de impugnación alguna”*.

II. Actuación procesal

3. En la **contestación de la demanda**, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se opuso a las pretensiones, por cuanto consideró en primer lugar, que tratándose de un proyecto de contrato, lo que hubo fue un acto preparatorio del mismo que por lo tanto hacía improcedente la acción contractual y consideró que la improcedencia de la petición de la demanda daría lugar a un fallo inhibitorio (f. 80, c. 1).

3.1. Afirmó que por la misma razón, el contrato no nació a la vida jurídica, al no encontrarse el proyecto de contrato suscrito por las dos partes y contener únicamente la manifestación de voluntad de la administración y frente al mismo sólo existió una mera expectativa, que jamás podría invocarse como violatoria de una norma pues no produce efectos jurídicos ni tiene la virtud de crear, modificar o extinguir situaciones jurídicas particulares o generales, es decir que tal proyecto de contrato, tampoco es un acto administrativo.

3.2. Manifestó que la falta de acuerdo de voluntades y la no suscripción del negocio jurídico por las partes, a juicio de la demandada se traduce en la inexistencia del contrato de estabilidad tributaria, pues en éstos, *“(...) la relación contractual descansa sobre la autodeterminación y autovinculación de las partes, tanto de la Administración como del contribuyente, donde la autonomía de la voluntad constituye la fuente principal de los efectos que regirán la ejecución del contrato (...)*” y por ello, sólo con su perfeccionamiento, que se da con su

suscripción por las partes, se produce el nacimiento a la vida jurídica del contrato y de las obligaciones a cargo de cada una de ellas.

3.3. Consideró que tampoco se configuró silencio administrativo positivo alguno, toda vez que la DIAN si bien no aceptó el proyecto presentado por la demandante, sí suscribió el contrato dentro del plazo estipulado por la ley y citó a la sociedad para que lo firmara y ese era la actuación que se exigía frente a la solicitud del contribuyente.

3.4. Sostuvo que no era cierto como lo afirmaba la demandante, que la ley hubiera dejado en manos del contribuyente la posibilidad de elaborar el contrato y establecer sus términos o los requisitos adicionales dentro de los cuales debía desarrollarse, que era a la entidad a la que le correspondía determinarlos, en especial en cuanto al plazo de duración del contrato, que debía suscribirse no en los términos dispuestos por el contribuyente, sino en los ordenados por la ley, que estableció un plazo máximo –hasta 10 años-, dejando en cabeza del director de la DIAN la facultad discrecional de establecer el número de años por el que debería firmarse el contrato de estabilidad.

4. El 16 de marzo de 2004, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Tercera, Sala de Descongestión, profirió **sentencia de primera instancia** en la cual declaró la ineptitud de la demanda y negó las pretensiones.

4.1. El *a-quo* consideró, luego de analizar las pruebas allegadas al proceso, que en el presente caso no hubo entre las partes un contrato debidamente perfeccionado sino la inconformidad del demandante ante el proyecto de contrato de estabilidad tributaria que la demandada le ofreció para suscribir y que aquel se abstuvo de firmar por no compartir su contenido. Se trató según el *a-quo*, de un

acto de trámite, un simple proyecto en la preparación de la voluntad contractual, en virtud del cual se efectuó una oferta de contrato.

4.2. Estimó el Tribunal que la misma naturaleza tiene el oficio mediante el cual la DIAN negó la publicación del proyecto de contrato, “(...) *pues si este último, por sí solo no obliga, en tanto que no impone la firma del mismo, el acto que niega la*

publicación del texto del proyecto comparte su misma naturaleza, porque con tal respuesta tampoco se obliga a celebrar el contrato de Estabilidad Tributaria y no existe ninguna sanción por no hacerlo”.

4.3. En consecuencia, al no haberse suscrito contrato alguno por las partes, no puede declararse su existencia con fundamento en la acción impetrada y como tampoco hubo un acto administrativo demandable, ni siquiera interpretando la demanda cabría entender que se intentó la acción de nulidad y restablecimiento del derecho en su contra. Y si en gracia de discusión se admitiera que se trató de un acto separable del contrato, el mismo sólo sería demandable dentro de los 30 días siguientes a su comunicación, notificación o publicación, con lo cual la acción habría caducado (f. 122 a 139, c. ppl.).

4.4. Por lo tanto, no se cumplió con el presupuesto procesal de la demanda en forma y por lo tanto procede la declaratoria de la ineptitud de la misma, que impide emitir un pronunciamiento de fondo sobre el objeto de la litis.

5. Inconforme con la decisión, la sociedad Suramericana de Inversiones S.A., interpuso **recurso de apelación** y solicitó su revocatoria, para que en su lugar se despachen favorablemente las pretensiones de la demanda, pues consideró que el contrato estatal de estabilidad tributaria no pertenecía a los regulados por el estatuto de contratación estatal –Ley 80 de 1993-, que tienen unos fines específicos –art. 3- mientras que aquel, regulado en el artículo 240-1 del estatuto tributario, fue creado como una garantía para los inversionistas y tiene como finalidad brindar seguridad jurídica y económica a los contribuyentes a quienes está dirigida la norma y que decidan acogerse a la misma, garantizándoles estabilidad en la relación tributaria con el Estado y por lo tanto, a juicio de la apelante, las normas de la Ley 80 no le son aplicables, pues resultan improcedentes (f. 141 y 148, c. ppl).

5.1. Sostuvo la apelante que por exigencia de la Carta –art. 338-, el legislador estructuró en su totalidad el referido contrato, tanto en sus elementos sustanciales como procedimentales, por medio de la Ley 223 de 1995, que estableció un contrato de adhesión, en el cual el contribuyente, aparte de poder escoger el tiempo del contrato –sin sobrepasar el máximo legal-, no podía hacer otra cosa que aceptar las condiciones dispuestas por el legislador o no hacer uso del contrato.

5.2. Adujo que la función del director de la DIAN era simplemente instrumentalizar, darle forma documental al contrato por el cual optara el contribuyente, siempre que su solicitud cumpliera con todas y cada una de las condiciones dadas por la ley.

5.3. Por ello, manifestó, el legislador estableció que si la solicitud se ajustaba a las normas y el director se abstenía, no obstante, de suscribir el contrato dentro de los 2 meses siguientes, se produciría un silencio administrativo positivo y la solicitud se entenderá resuelta a favor del contribuyente, *“(…) o sea, en la existencia del contrato en la forma propuesta por el contribuyente, y como consecuencia, la de quedar amparado el petionario por la estabilidad tributaria”*.

5.4. Aseveró la apelante, que la forma consensual no es exótica inclusive respecto de los contratos estatales comunes y corrientes y mucho menos, en un contrato en el que todas sus condiciones las dio directamente la ley y donde no podía dejarse al capricho de un funcionario su misma existencia. Sostuvo que *“La consensualidad surgió entre Estado-contribuyente en el momento mismo en que la contribuyente acepta la propuesta hecha por el Estado a través del artículo 240-1, supeditada a la suscripción de la forma documental por parte del Director de Impuestos, o en caso de que por cualquier circunstancia dicho funcionario se abstuviera de hacerlo dentro de los dos meses siguientes a la presentación de la solicitud, por el vencimiento de dichos dos meses. Consensualidad que además no es total pues lo que hizo la ley, para evitar la vía de hecho por parte del funcionario fue la de darle al proyecto de contrato presentado por el contribuyente, por el paso de los dos meses sin suscripción por el funcionario, todas las propiedades del contrato, y entre ellas, obviamente la de quedar cobijado dicho contribuyente por la estabilidad tributaria por el término optado por éste”*.

5.5. Añadió que la entidad demandada desconoció la ley y el contrato, que por mandato de la ley existe de pleno derecho y por ello el afectado podía acudir a la acción contractual del artículo 87 del C.C.A, para pedir que se declare su existencia desde la fecha prevista por la ley y las peticiones consecuenciales y reiteró que *“se trata entonces de la existencia de un contrato estatal de impuestos, absolutamente diferente por su objeto y naturaleza de los contratos que usualmente se producen entre la Administración y los contratistas”*.

5.6. Agregó que así mismo, los actos impugnados en los puntos 3 y 4 de las pretensiones, dada su relación con el contrato existente y puesto que no se trataba de los actos de calificación y clasificación de proponentes, adjudicación y declaratoria de desierta de la licitación, también eran demandables por la acción contractual ya que la ley y la jurisprudencia así lo establecían y por lo tanto no había tal ineptitud de la demanda que declaró el *a-quo*.

5.7. En relación con el fondo del asunto, sostuvo la apelante que la entidad demandada no podía cambiar unilateralmente el plazo del contrato y debía atenerse al solicitado por el contribuyente porque así lo establecía la ley y al no suscribir el propuesto por este último, por disposición legal y como consecuencia del silencio administrativo, surgió tal contrato estatal de impuestos, por el cual la demandante se encuentra cobijada por la estabilidad impositiva.

CONSIDERACIONES

I. La competencia

6. El Consejo de Estado es competente para conocer del presente asunto en virtud del recurso de apelación interpuesto por la parte actora, en un proceso iniciado en ejercicio de la acción de controversias contractuales con vocación de segunda instancia ante esta Corporación, dado que, conforme a lo dispuesto por el artículo 132 y el artículo 265 del Código Contencioso Administrativo -modificado por el artículo 4º del Decreto 597 de 1988- aplicables en el *sub examine*, la cuantía exigida en 2000 para que un asunto fuera conocido en primera instancia por los tribunales administrativos, era de \$ 26 390 000 y en el presente caso, la parte actora estimó la cuantía en suma superior a 500 salarios mínimos mensuales, es decir la suma de \$ 130 050 000² (f. 40 y 41, c. 1).

II. Hechos probados

² En la demanda no se establecen pretensiones indemnizatorias ni la cuantía del proceso para efectos de determinar la competencia, no obstante lo cual fue admitida mediante auto del 6 de septiembre de 2001 (f. 47, c. 1). Sin embargo, al impugnar el auto del Consejo de Estado por medio del cual se ordenó enviar el proceso al tribunal administrativo por competencia, la parte actora afirmó que “(...) el contrato estatal objeto del proceso, como todo contrato de tal categoría tiene una vocación económica, que en el caso de autos se traduce en unos posibles mayores impuestos futuros de renta a cargo de la contribuyente y en la exoneración de unos posibles impuestos futuros que llegaren a crearse, de tal manera que la cuantía, de llegarse a realizar los hechos respectivos, razonablemente sería superior a 500 salarios mínimos mensuales”. El salario mínimo para la época de presentación de la demanda –año 2000- era de \$ 260 100,00 (f. 36, c. 1).

7. Teniendo en cuenta los medios de prueba regularmente allegados al plenario, se acreditaron los siguientes hechos, relevantes para la litis³:

7.1. El 12 de mayo de 2000, el representante legal de la sociedad Suramericana de Inversiones S.A., envió a la administradora de impuestos y aduanas nacionales de Medellín una solicitud de suscripción de contrato de estabilidad tributaria de que trata el artículo 169 de la Ley 223 de 1995, correspondiente al artículo 240-1 del estatuto tributario nacional y la resolución n.º 3484 de 1996 de la dirección de impuestos y aduanas nacionales. Incluyó en dicha solicitud las cláusulas del futuro contrato como se transcriben a continuación y manifestó que *“para todos los efectos legales, la suscripción de la presente solicitud implica la aceptación desde ahora del contrato cuyo clausulado en ella se contiene por parte de la Sociedad y la suscripción por la misma de dicho contrato”* (f. 10, c. 1 y f. 60, c. 2):

PRIMERO: Partes que intervienen: El Estado Colombiano, representado por la Administradora de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín, por una parte, que en adelante se denominará El Estado y la Sociedad SURAMERICANA DE INVERSIONES S.A. SURAMERICANA (...) por la otra parte que en adelante se denominará La Sociedad. SEGUNDO.- Objeto: El objeto de este contrato es el de otorgar a la Sociedad el régimen especial de estabilidad tributaria de que trata el artículo 169 de la ley 223 de 1995 que en el Estatuto Tributario corresponde al artículo 240-1 vigente en la fecha de la solicitud y la Resolución No. 3484 de 1996 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. TERCERO.- El presente contrato tendrá una vigencia de diez (10) años, comprendidos entre el año 2000, inclusive y el año 2009 inclusive. CUARTO.- La tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios durante la vigencia del presente contrato será superior en dos puntos porcentuales (2%) a la tarifa del impuesto de renta y complementarios general vigente al momento de la suscripción del presente contrato. QUINTO.- Cualquier tributo o contribución del orden nacional que se estableciere con posterioridad a la suscripción del presente 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

³ De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 168 del Decreto 01 de 1984, en los procesos contencioso administrativos son aplicables las normas del Código de Procedimiento Civil sobre la admisibilidad de los medios de prueba, la forma de practicarlas y los criterios de valoración. Se tendrán en cuenta las copias simples aportadas por la parte actora, de conformidad con lo dispuesto por la Sala de la Sección Tercera, en sentencia de unificación jurisprudencial del 28 de agosto de 2013, expediente 25022, C.P. Enrique Gil Botero, en la cual se concluyó: *“(...) el criterio jurisprudencial que se prohija en esta providencia, está relacionado específicamente con los procesos ordinarios contencioso administrativos (objetivos o subjetivos) en los cuales las partes a lo largo de la actuación han aportado documentos en copia simple, sin que en ningún momento se haya llegado a su objeción en virtud de la tacha de falsedad (v.gr. contractuales, reparación directa, nulidad simple, nulidad y restablecimiento del derecho), salvo, se itera, que exista una disposición en contrario que haga exigible el requisito de las copias auténticas”*.

será aplicable a la sociedad. SEXTO.- En el evento de que durante la vigencia de este contrato se llegare a reducir la tarifa del impuesto de renta y complementarios, la tarifa aplicable a la sociedad será igual a la nueva tarifa aumentada en los dos puntos porcentuales. Queda en los anteriores términos el contrato de que trata el Estatuto Tributario en la disposición tantas veces citada, para los efectos a que haya lugar.

7.2. Mediante oficio del 6 de julio de 2000, el subdirector de fiscalización tributaria de la DIAN le comunicó al representante legal de Suramericana de Inversiones S.A., que atendiendo a su solicitud radicada el 12 de mayo de 2000, fue firmado por la entidad en la fecha de la comunicación, el contrato de estabilidad tributaria celebrado entre la Nación y aquella firma y por lo tanto le solicitó acercarse a suscribirlo antes del 12 de julio siguiente (f. 12, c.1 y f. 72, c.2).

7.3. El 4 de agosto de 2000, Suramericana de Inversiones S.A., envió comunicación al director de impuestos y aduanas nacionales en el cual le solicitó el diligenciamiento necesario para efectos de la publicación del contrato de estabilidad tributaria, para lo cual le enviaba el recibo de pago de los derechos de publicación en el diario único de contratación pública. Como fundamento de esta petición, le recordó la solicitud de celebración del contrato de estabilidad tributaria presentada ante la administradora de impuestos y aduanas nacionales de Medellín, con el lleno de los requisitos legales, el día 12 de mayo de 2000; que según lo dispuesto por el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, debió suscribirse el contrato dentro de los 2 meses siguientes por parte del director o su delegado porque de lo contrario, la solicitud se entendería resuelta a favor del contribuyente, que por lo tanto quedaba cobijado por el régimen especial de estabilidad tributaria; en el presente caso, sostuvo la sociedad, el contrato no se suscribió en la forma propuesta por ésta, dentro del término previsto en la norma y por lo tanto, quedó cobijada por dicho régimen especial en los términos del contrato propuesto y que legalmente era el que regiría las relaciones entre las partes (f. 13 a 18, c. 1 y f. 54, c. 2).

7.4. En oficio n.º 933 del 25 de agosto de 2000 el director de impuestos de la DIAN dio respuesta a la anterior solicitud y le manifestó a Suramericana de Inversiones S.A., que la petición de suscripción del contrato de estabilidad tributaria elevada por la firma fue resuelta por la DIAN dentro de la oportunidad legal, ya que el contrato se elaboró y se suscribió por parte de su director dentro del plazo legal y consta que el 6 de julio de 2000, fue citado el representante legal de la sociedad para suscribirlo, razón por la cual no operó el silencio administrativo positivo

consagrado en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, que daría lugar a otorgar la estabilidad en los términos planteados por el contribuyente. En el presente caso, existía un contrato firmado por la DIAN, en el que se le otorga la estabilidad tributaria al contribuyente por un término de 1 año, pero la sociedad Suramericana de Inversiones S.A. no lo firmó, por lo cual no era viable acceder a la solicitud de publicación del contrato elevada por ésta (f. 19, c. 1 y f. 52, c. 2).

7.5. El director de impuestos de la DIAN, suscribió el contrato de estabilidad tributaria en el que aparece como contratista la sociedad Suramericana de Inversiones S.A. "SURAMERICANA", el día 6 de julio de 2000 y en él estipuló, entre otras cosas (f. 72 a 77, c. 2):

CLÁUSULA PRIMERA.- OBJETO

El objeto del presente contrato es otorgar al CONTRIBUYENTE por el término de un (1) año, correspondiente a la vigencia fiscal del año dos mil (2000), el régimen de estabilidad tributaria, consistente en que el contribuyente se obliga a pagar por dicho año gravable una tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios del treinta y siete por ciento (37%), que es dos puntos porcentuales superior a la tarifa general del treinta y cinco por ciento (35%) hoy vigente, y consecuentemente tendrá derecho a :

1.1: Que no se aplique en dicho año ningún tributo o contribución del orden nacional adicional que se establezca con posterioridad a la suscripción del presente contrato y durante la vigencia del mismo.

1.2: Que no se le aplique durante dicho lapso ningún incremento a la tarifa del impuesto sobre la renta o complementarios por encima de las tarifas pactadas.

1.3: Que si en el término de duración del contrato se reduce la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios, la tarifa aplicable al CONTRIBUYENTE será igual a la nueva tarifa aumentada en los dos puntos porcentuales.

(...)

CLÁUSULA QUINTA.- DURACIÓN DEL CONTRATO:

La duración del presente contrato será de un (1) año y comprende la vigencia fiscal del año 2000.

CLÁUSULA SEXTA.- RÉGIMEN APLICABLE:

El presente contrato estará sujeto a lo previsto en la Constitución Política, la Ley 80 de 1993, el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, la ley 223 de 1995 y las demás normas que regulen la materia.

(...)

CLÁUSULA OCTAVA.- REQUISITOS DE PERFECCIONAMIENTO Y EJECUCIÓN:

El presente contrato se perfecciona con la firma de las partes y comprende, para efectos de la aplicación del régimen de estabilidad tributaria, todo el periodo fiscal del año 2000 (...).

7.6. El 18 de mayo de 2001, el representante legal de Suramericana de Inversiones S.A., otorgó poder a abogado "(...) para que solicite y obtenga la devolución de los dineros recaudados por esa Entidad a través de los correspondientes agentes de retención a título de Gravamen a los movimientos financieros de que trata la ley 633 de 2000, más los respectivos intereses a que hubiere lugar, y que son de propiedad de la sociedad (...), e igualmente para que solicite y obtenga la correspondiente orden dirigida a tales agentes de retención para que se abstengan de efectuar retención alguna por tal concepto cuando se trate de las transacciones financieras de que trata el artículo 781 del Estatuto Tributario que realizare mi representada durante la vigencia de contrato de que trata el artículo 169 de la ley 223 de 1995, existente entre el estado y la sociedad citada" (f. 40, c. 2).

7.7. La demandante, a través de su apoderado, en 2001 –no aparece la fecha exacta-, presentó ante la DIAN escrito en el cual reiteró la existencia del silencio administrativo positivo que se configuró a favor de la sociedad Suramericana de Inversiones S.A., cuando la DIAN se abstuvo de suscribir el contrato de estabilidad tributaria que le envió dicha firma, lo que se tradujo en que la misma quedó cobijada por este régimen especial; que por esta razón, en cumplimiento del mencionado contrato, liquidó y pagó su impuesto de renta del año 2000, aplicando la tarifa pactada del 37%, es decir 2 puntos adicionales a la general vigente para ese año; que la Ley 633 de 2000, creó entre otros, el gravamen a los movimientos financieros a partir del 1º de enero de 2001, impuesto del cual, la demandante, en virtud del contrato de estabilidad tributaria, se encontraba eximida de pagar; que a pesar de ello, la DIAN a través de sus agentes recaudadores, venía haciéndoselo efectivo, disponiendo de dineros que son de la exclusiva propiedad de la sociedad. En consecuencia, le solicita a la entidad "(...) se ordene la devolución de la

totalidad de las sumas que esa Dirección a través de sus agentes retenedores ha venido reteniendo a mi poderdante, y las que en lo sucesivo llegare a retener, mas los intereses tanto corrientes como moratorios a que hubiere lugar (...) y se ordene a los agentes retenedores se abstengan de retener dicho gravamen a la sociedad (...)" (f. 37, c. 2).

7.8. La anterior solicitud fue denegada por el director de la DIAN mediante oficio n.º 50 000 01-1783 del 21 de septiembre de 2001⁴, en el cual manifestó el supuesto contrato de estabilidad tributaria con fundamento en el cual se solicitó la devolución de los dineros retenidos por concepto del gravamen a los movimientos financieros, no se perfeccionó, ya que la parte solicitante no procedió a su firma y que tampoco se configuró el silencio administrativo positivo; que además el peticionario, inconforme con las actuaciones de la administración, había presentado demanda ante la jurisdicción contencioso administrativa, que todavía no había sido resuelta. Y entre tanto, se mantenía la presunción de legalidad de los actos administrativos y la sociedad Suramericana de Inversiones S.A., debía cumplir con las obligaciones fiscales que le correspondían, de conformidad con las normas tributarias (f. 34, c. 2).

III. El problema jurídico

8. Teniendo en cuenta los hechos probados y los motivos de la apelación, deberá la Sala establecer i) si se configuró o no la ineptitud sustantiva de la demanda, para lo cual ii) debe determinarse si entre las partes existió un contrato de estabilidad tributaria y si por lo tanto resulta procedente su declaratoria, para definir finalmente iii) si el contrato enviado por Suramericana de Inversiones S.A. a la DIAN y el oficio 933 de 2001 demandados son actos administrativos que se podían impugnar jurisdiccionalmente y si están viciados de nulidad, como se afirmó en la demanda.

IV. Análisis de la Sala

La acción contractual

⁴ En la referencia de esta comunicación, se anuncia como asunto, memorial n.º 2001ER63736 del 4 de septiembre de 2001.

9. El presente proceso fue iniciado en ejercicio de la acción relativa a controversias contractuales, consagrada en el artículo 87 del Código Contencioso Administrativo –modificado por el artículo 32 de la Ley 446 de 1998-, el cual dispone:

Artículo 87. De las controversias contractuales. Cualquiera de las partes de un contrato estatal podrá pedir que se declare su existencia o su nulidad y que se hagan las declaraciones, condenas o restituciones consecuenciales, que se ordene su revisión, que se declare su incumplimiento y que se condene al responsable a indemnizar los perjuicios y que se hagan otras declaraciones y condenas.

Los actos proferidos antes de la celebración del contrato, con ocasión de la actividad contractual, serán demandables mediante las acciones de nulidad y de nulidad y restablecimiento del derecho, según el caso, dentro de los treinta (30) días siguientes a su comunicación, notificación o publicación. La interposición de estas acciones no interrumpirá el proceso licitatorio, ni la celebración y ejecución del contrato. Una vez celebrado éste, la ilegalidad de los actos previos solamente podrá invocarse como fundamento de nulidad absoluta del contrato.

El Ministerio Público o cualquier tercero que acredite un interés directo podrá pedir que se declare su nulidad absoluta. El Juez Administrativo queda facultado para declararla de oficio cuando esté plenamente demostrada en el proceso. En todo caso, dicha declaración sólo podrá hacerse siempre que en él intervengan las partes contratantes o sus causahabientes.

En los procesos ejecutivos derivados de condenas impuestas por la Jurisdicción Contencioso Administrativa se aplicará la regulación del proceso ejecutivo singular de mayor cuantía contenida en el Código de Procedimiento Civil."

10. Tal y como se desprende de sus términos, la acción contractual resulta procedente para efectuar todas las reclamaciones derivadas de los negocios jurídicos de los que son parte las entidades estatales y que se produzcan con ocasión de su celebración, ejecución, terminación o liquidación o que provengan de los actos administrativos contractuales que profiere la administración en el ámbito de la relación comercial y por lo tanto, constituye un requisito *sine qua non* la existencia de un contrato debidamente perfeccionado, como fuente de las controversias que se van a ventilar a través del ejercicio de esta acción⁵.

⁵ La jurisprudencia de la Sala ha manifestado reiteradamente, que el ejercicio de la acción contractual exige como presupuesto indispensable la existencia de un contrato, cuya acreditación debe realizarse de manera

11. Inclusive se advierte que, si bien una de las pretensiones que se pueden plantear a través de esta acción, es la declaratoria de existencia del contrato, la misma sólo procede en aquellos eventos en los que realmente hubo un acuerdo de voluntades generador de obligaciones que se perfeccionó entre las partes, es decir que alcanzó a nacer, por haber recorrido la definición prevista por las normas jurídicas para su formación, pero que, por una u otra razón, se cuestiona su surgimiento al ámbito jurídico o se desconoce su existencia por una de las partes y por ello se hace necesario que el juez lo constate y así lo declare en su sentencia, como requisito previo para la prosperidad de las otras pretensiones contractuales que se acumulen a esta declaratoria y que sean consecuenciales de la misma, lo cual hará previa verificación de los elementos necesarios para el nacimiento del contrato, que son aquellos componentes que deben concurrir a su formación, para integrarlo⁶.

12. Dicho en otras palabras, se necesita acudir a esta pretensión, en el caso en que efectivamente se haya celebrado un contrato de cualquier naturaleza con una entidad estatal, con el lleno de los requisitos legales, pero se carece de la prueba del mismo porque, por ejemplo, el contrato escrito se perdió; o porque una de las partes, niega la existencia de ese vínculo obligacional, por considerar que le faltó algún requisito para su perfeccionamiento, etc.

13. Pero en todo caso, se reitera, la pretensión parte de la base de la existencia previa de un contrato. No se trata pues, de que a través de una sentencia judicial, se le de vida a un negocio jurídico que no logró concretarse legalmente, por no concurrir la voluntad de las partes en la forma dispuesta por el ordenamiento jurídico para la formación de ese contrato en particular.

El perfeccionamiento del contrato

regular y oportuna dentro del proceso. Ver, por ejemplo: Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, sentencia del 2 de mayo de 2007, expediente 14464, C.P. Mauricio Fajardo Gómez, reiterada en sentencia del 20 de febrero de 2008, expediente 16247, C.P. Mauricio Fajardo Gómez; Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, sentencia del 28 de mayo de 2012, expediente 21580, C.P. Danilo Rojas Betancourth.

⁶ Al respecto, se observa que el artículo 1501 del Código Civil dispone que *“Se distinguen en cada contrato las cosas que son de su esencia, las que son de su naturaleza, y las puramente accidentales. Son de la esencia de un contrato aquellas cosas, sin las cuales, o no produce efecto alguno, o degeneran en otro contrato diferente; son de la naturaleza de un contrato las que no siendo esenciales en él, se entienden pertenecerle, sin necesidad de una cláusula especial; y son accidentales a un contrato aquellas que ni esencial ni naturalmente le pertenecen, y que se le agregan por medio de cláusulas especiales”*.

14. En relación con el momento a partir del cual se puede predicar la existencia de un contrato, es necesario recordar que el principio general que rige en el derecho moderno es el de la consensualidad de los actos jurídicos, pero en algunos eventos, la ley exige formalidades *ad substantiam actus*, es decir, indispensables para la existencia y eficacia del acto o contrato de que se trate y por lo tanto, en estos casos la manifestación de voluntad debe producirse dentro de los cauces legalmente preestablecidos, para que sea legítima.

15. Y esto es lo que ocurre, precisamente, con los contratos estatales⁷, los cuales, por regla general, exigen la formalidad del documento escrito, *“aún en aquellos eventos en los cuales el mismo se rija por las normas del derecho privado; este requisito no es más que la manifestación del hecho de que en el Derecho Administrativo, según enseña Bielsa, citado por Escola, “...la observancia de la forma es la regla”, y “La razón de esto se encuentra en la naturaleza del sujeto del cual el acto emana, la administración pública, que siempre manifiesta su voluntad en los límites de una competencia determinada, por medios formales, y mediante representación regularmente instituida por la ley formal o material”⁸; y esa formalidad de la actividad estatal se refleja no solo en sus actuaciones unilaterales, sino también y con mayor razón, en aquella área de su actuación que implica contraer obligaciones y comprometer el patrimonio público, es decir, en materia de contratación, campo en el cual no puede suponerse la voluntad de la Administración”⁹.*

16. El estatuto de contratación de la administración pública, contenido en la Ley 80 de 1993, establece que el contrato estatal es solemne, puesto que el artículo 41 de la Ley 80 de 1993, consagra su suscripción como requisito *ad solemnitatem*

⁷ Como lo tiene sentado la jurisprudencia, es contrato estatal todo aquel acuerdo de voluntades generador de obligaciones en el cual una de las partes es una entidad pública, independientemente del régimen jurídico al que se halle sujeto: estatuto de contratación estatal, normas especiales y/o normas de derecho privado.

⁸ [5] “ESCOLA, Héctor Jorge; *Tratado Integral de los Contratos Administrativos. Vol. I; Eds. Depalma, 1977; pg. 208*”.

⁹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, sentencia del 8 de marzo de 2007, expediente 13895, C.P. Ramiro Saavedra Becerra. En sentencia de unificación jurisprudencial de la Sección Tercera, del 19 de noviembre de 2012, expediente 24897, C.P. Jaime Orlando Santofimio Gamboa, se reiteró que : *“(...) de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 39 y 41 de la Ley 80 de 1993 los contratos estatales son solemnes puesto que su perfeccionamiento exige la solemnidad del escrito, excepción hecha de ciertos eventos de urgencia manifiesta en que el contrato se torna consensual ante la imposibilidad de cumplir con la exigencia de la solemnidad del escrito (Ley 80 de 1993 artículo 41 inciso 4°). En los demás casos de urgencia manifiesta, que no queden comprendidos en ésta hipótesis, la solemnidad del escrito se sujeta a la regla general expuesta. // No se olvide que las normas que exigen solemnidades constitutivas son de orden público e imperativas y por lo tanto inmodificables e inderogables por el querer de sus destinatarios.// En consecuencia, sus destinatarios, es decir todos los que pretendan intervenir en la celebración de un contrato estatal, tienen el deber de acatar la exigencia legal del escrito para perfeccionar un negocio jurídico de esa stirpe sin que sea admisible la ignorancia del precepto como excusa para su inobservancia”.*

para su perfeccionamiento, al establecer que “*los contratos del Estado se perfeccionan cuando se logre acuerdo sobre el objeto y la contraprestación y éste se eleve a escrito*”, es decir que se requiere de esta formalidad para su existencia, salvo las expresas excepciones dispuestas legalmente, como sucede en el caso de la declaratoria de urgencia manifiesta, en el que inclusive se admite la posibilidad del acuerdo verbal¹⁰.

17.

El caso concreto

19. La parte actora adujo que el contrato de estabilidad tributaria regulado por el artículo 169 de la Ley 223 de 1995 –que modificó el artículo 240-1 del estatuto tributario-, no se sometía a las normas de la Ley 80 de 1993, que era consensual y además, que si la entidad se abstenía de suscribirlo en los términos solicitados por el contribuyente, por expresa disposición legal se produciría un silencio administrativo positivo, el cual, a su juicio, se traducía en que se debía entender celebrado el contrato en cuestión. Es decir que, en el *sub-lite*, a su juicio sí surgió el negocio jurídico entre las partes y por eso solicita la declaratoria de su existencia.

20. Al respecto, se advierte que la entidad demandada es la unidad administrativa especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, razón por la cual, en materia de contratación, se rige por las normas de la Ley 80 de 1993, cuyo artículo 1º establece que su objeto es el de disponer las reglas y principios que rigen los contratos de las entidades estatales y en su artículo 2º, de manera expresa, enuncia a las unidades administrativas especiales (literal b) dentro de las entidades a las que se aplica dicho estatuto de contratación estatal.

21. En relación con el contrato de estabilidad tributaria, observa la Sala que se trata de un contrato estatal especial, en la medida en que fue dispuesto por una

¹⁰ Al respecto, el artículo 39 de la Ley 80 de 1993, establece que los contratos que celebren las entidades estatales constarán por escrito y el artículo 41 *ibídem*, dispone que “(...) *En caso de situaciones de urgencia manifiesta a que se refiere el artículo 42 de esta ley que no permitan la suscripción de contrato escrito, se prescindirá de éste y aún del acuerdo acerca de la remuneración, no obstante deberá dejarse constancia escrita de la autorización impartida por la entidad estatal contratante*”.

norma del estatuto tributario y con una finalidad específica.¹¹ Es así como el artículo 240-1 de dicho estatuto, adicionado por el artículo 123 de la Ley 223 de 1995¹², creó un régimen especial de estabilidad tributaria a favor de las personas jurídicas que resolvieran acogerse a él y que consistía en que pagarían una tarifa 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 y como contraprestación, adquirirían un régimen especial de estabilidad tributaria, de acuerdo con el cual cualquier tributo o contribución del orden nacional que se estableciera con posterioridad a la suscripción del contrato o cualquier incremento en la tarifa del impuesto de renta por encima de la pactada, que se decretare durante su vigencia, no se aplicaría a estos contribuyentes. Para estos efectos, se debía suscribir en cada caso, un contrato que tendría vigencia hasta por 10 años, referidos a períodos gravables completos. La norma establecía:

Artículo 240-1. 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.

¹¹ Para la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, el contrato al que se refiere el estatuto tributario es la forma propia de instrumentar el régimen de estabilidad tributaria. Al respecto, ha dicho: “En estas condiciones el “contrato” a que se refiere la norma tiene por finalidad formalizar el **acuerdo** de conformidad con las obligaciones que adquieren tanto la Nación como el contribuyente dentro del régimen especial de estabilidad tributaria y en consonancia con lo previsto en el precepto en cuestión.// Determina la norma dos situaciones. De un lado, que se suscriba el llamado “contrato”, lo cual implica el acuerdo entre la administración y el contribuyente persona jurídica y a este último sólo le basta manifestar que se acoge al régimen especial. De otro, parte la disposición del supuesto de la inexistencia del “contrato” escrito, pues prevé la operancia del silencio administrativo con efectos positivos.// La fuente de las obligaciones entonces es la ley y en principio se concretan en un “contrato” para lo cual no se fijan más parámetros que los incluidos en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario. Ni siquiera se prevé una manifestación fuera de ellos por parte de la administración porque si la propuesta no se decide dentro de los dos meses siguientes a la presentación de la solicitud del contribuyente, surge a la vida jurídica el derecho a pertenecer al régimen por efectos del indicado silencio cuya consecuencia no es entender que se celebró un “contrato” pues expresamente se indica que si éste no se suscribe dentro del señalado plazo, la petición se resolverá a favor del contribuyente con el resultado de quedar cobijado por el régimen especial de estabilidad tributaria.// Firmado el “contrato”, ninguna disposición nueva que se ajuste a las condiciones señaladas para el citado régimen puede afectar al contribuyente persona jurídica pues el presunto acuerdo de voluntades no es el que determina su ingreso a él sino optar de acuerdo con la norma. En caso de que opere el silencio administrativo con efectos positivos por no suscribirse el “contrato” a tiempo, el resultado es el mismo, de lo cual surge la afirmación válida de que el “contrato” estatuido en la norma no constituye sino una formalidad que no trasciende a lo sustancial y solo instrumenta las obligaciones determinadas en la ley cuando se han dado los presupuestos allí establecidos, vale decir encontrarse en las condiciones de acogerse al señalado régimen especial de naturaleza tributaria. Se reitera entonces que tal “contrato” no es sino la forma propia de instrumentar el régimen cuando no opera el silencio administrativo”. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 9 de agosto de 2002, expediente 12050, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

¹² Esta norma fue derogada por el artículo 134 de la Ley 633 del 29 de diciembre de 2000.

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 estableciere 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 decreten durante tal lapso, no les será aplicable a los contribuyentes sometidos a este régimen especial.

Cuando en el lapso de duración del contrato se reduzca la tarifa del impuesto de renta y complementarios, la tarifa aplicable al contribuyente sometido al régimen de estabilidad tributaria, será igual a la nueva tarifa aumentada en los dos puntos porcentuales.

Los contribuyentes podrán renunciar por una vez al régimen especial de estabilidad antes señalado y acogerse al régimen general, perdiendo la posibilidad de someterse nuevamente al régimen especial.

Las solicitudes que formulen los contribuyentes para acogerse al régimen especial de estabilidad tributaria, deberán presentarse ante el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales o su delegado, quien suscribirá el contrato respectivo dentro de los dos meses siguientes a la formulación de la solicitud. Si el contrato no se suscribiere en este lapso la solicitud se entenderá resuelta a favor del contribuyente, el cual quedará cobijado por el régimen especial de estabilidad tributaria.

Los contratos que se celebren en virtud del presente artículo deben referirse a ejercicios gravables completos.

22. No obstante su origen y finalidad, este negocio jurídico, en cuanto es celebrado por una entidad pública, tiene la naturaleza de contrato estatal sujeto a las normas de la Ley 80 de 1993 en todo aquello no regulado por la norma especial que lo creó y por lo tanto, se halla sujeto a lo dispuesto por el artículo 39 de la Ley 80 de 1993, en virtud del cual *“Los contratos que celebren las entidades estatales constarán por escrito y no requerirán ser elevados a escritura pública, con excepción de aquellos que impliquen mutación del dominio o imposición de gravámenes y servidumbres sobre bienes inmuebles y, en general, aquellos que conforme a las normas legales vigentes deban cumplir con dicha formalidad”*, debiendo las entidades establecer las medidas que demande la preservación, inmutabilidad y seguridad de los originales de los contratos.

23. Es decir que se requiere, para que el contrato surja a la vida jurídica, que las partes lleguen a un acuerdo y que el mismo se eleve a escrito, que, como ya se

dijo, según el artículo 41 de la Ley 80 de 1993, constituye el requisito de perfeccionamiento del contrato. Como lo ha manifestado la jurisprudencia de la Sección, “(...) el contrato celebrado por la administración con los particulares es de carácter solemne, es decir, que para su eficacia, de acuerdo con el régimen jurídico de derecho público al cual está sometido, se requiere que se eleve a escrito la manifestación de voluntad, de manera que la ausencia de este conlleva la inexistencia del negocio jurídico e impide el nacimiento de los efectos jurídicos pretendidos por las partes, toda vez que éstas no tienen libertad de forma, “...pues la solemnidad escrituraria hace parte de la definición del tipo negocial por razones de seguridad y certeza en razón a que se trata de una normativa reguladora de la contratación de las entidades públicas...”¹³¹⁴.

24. Dicho en otras palabras, la exigencia del contrato debidamente suscrito por las partes, es una solemnidad que también se impone en relación con el negocio jurídico creado por el estatuto tributario, que constituye un requisito *ad substantiam actus*, sin el cual el contrato es inexistente y por lo tanto carente de efectos jurídicos. Así lo ha reconocido también la jurisprudencia de la Sección Cuarta de esta corporación, en relación con el referido contrato de estabilidad tributaria, como cuando manifestó:

*(...) para la Sala no se configuró el silencio administrativo positivo, de acuerdo con los requisitos del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, toda vez que, como lo señaló el Ministerio Público, esta disposición no exige que el contrato de estabilidad tributaria deba perfeccionarse dentro de los dos meses siguientes a la formulación de la solicitud por parte del contribuyente, perfeccionamiento que según el artículo 41 de la Ley 80 de 1993 - Estatuto General de Contratación Administrativa- ocurre “cuando se logre acuerdo sobre su objeto y la contraprestación y este se eleve a escrito”.*¹⁵

25. De acuerdo con lo anterior, si el contrato no ha sido suscrito por las dos partes, contratante y contratista, no se puede afirmar que el mismo existe y por lo tanto, resulta improcedente dicha declaración.

¹³ [5] “[6] Ver: Consejo de Estado. Sala Contencioso Administrativo. Sección Tercera, Sentencias de 29 de enero de 1998 Exp. 11099 y 4 de mayo de 1998, C.P. Daniel Suárez Hernández”.

¹⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, sentencia del 2 de mayo de 2007, expediente 16211, C.P. Ruth Stella Correa Palacio.

¹⁵ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 31 de marzo de 2005, expediente 14468, C.P. Ligia López Díaz.

26. Ahora bien, la demandante afirmó que el contrato surgió entre las partes en virtud del silencio administrativo positivo consagrado en la ley, lo cual tampoco es acertado, toda vez que lo que la norma establece –ver párrafo 21-, es que frente a la actitud omisiva de la administración, al no suscribir el contrato dentro de los 2 meses siguientes a la solicitud que en tal sentido eleve el contribuyente, éste quedará cobijado por el régimen tributario especial allí consagrado y empezará a gozar de la estabilidad tributaria que no pudo lograr mediante la efectiva suscripción del contrato entre las partes. Es decir que si el contribuyente puede reclamar tal estabilidad tributaria por el término que inicialmente le propuso a la administración, es porque la ley así lo dispuso expresamente y no porque exista un contrato que, en realidad, nunca se perfeccionó. O dicho en otras palabras, el derecho del contribuyente se deriva directamente de la ley y es en virtud de la misma, que surge la obligación a cargo de la administración de otorgarle la estabilidad tributaria solicitada y por el plazo que propuso, siempre y cuando aquel cumpla con los requisitos establecidos por la norma.

Los actos impugnados

27. En la demanda se impugnaron los siguientes actos, respecto de los cuales se pidió la declaratoria de nulidad:

27.1. Proyecto de contrato de estabilidad tributaria que con respecto a la demandante, emitió la Dirección de Impuestos Nacionales.

27.1.1. En relación con esta impugnación, resulta necesario recordar que la jurisdicción de lo contencioso administrativo sólo tiene competencia para juzgar la legalidad de los actos administrativos definitivos y sólo excepcionalmente, cuando ellos impiden continuar con la actuación, puede conocer de los actos de simple trámite.

27.1.2. El acto administrativo, como es bien sabido, es aquella manifestación de voluntad unilateral proferida por una autoridad estatal -o por un particular autorizado para ello- en ejercicio de función administrativa, a través de la cual crea, modifica o extingue una situación jurídica, bien sea de carácter general –en el caso de los actos administrativos generales- o de carácter particular y concreto –en este evento, la administración profiere una decisión unilateral y obligatoria, a través de la cual reconoce derechos o impone cargas a un administrado-, decisión

que está investida de los atributos de ejecutividad y ejecutoriedad, de acuerdo con los cuales, ella resulta obligatoria por sí misma y puede hacerla cumplir la administración de manera directa y compulsiva, por sí y ante sí.

27.1.3. Por su parte, los actos de mero trámite son aquellos que expide la administración durante la actuación administrativa previa a la expedición del acto administrativo propiamente dicho y cuya finalidad no es otra que la de impulsar el procedimiento, sin decidir de fondo ni modificar situación jurídica alguna. Es por ello que no resulta procedente, por lo general, su impugnación judicial, porque no contienen decisiones que pueda confrontar el juez con el fundamento legal respectivo, para verificar su validez o declarar su nulidad.

27.1.4. De acuerdo con lo anterior, se observa que el proyecto de contrato elaborado y suscrito por la entidad demandada es sólo eso, una propuesta de negocio jurídico presentada para la firma de la demandante, que no envuelve obligatoriedad alguna para ella ni le impone ningún deber o carga. Así lo ha reconocido la jurisprudencia del Consejo de Estado, al manifestar que *“Para la Sala el oficio No.001081 de 17 de octubre de 2000 es la culminación de una actuación administrativa que promovió EXPORFARO S.A. con la solicitud presentada ante la DIAN para acogerse al Régimen de Estabilidad Tributaria. Por consiguiente el proyecto de contrato aunque no podía ser demandado por no considerarse acto administrativo, sí hace parte de los antecedentes que deben ser analizados para decidir sobre la legalidad del oficio impugnado”* ¹⁶. En consecuencia, no resulta procedente el juzgamiento del referido proyecto de contrato por esta jurisdicción y por lo tanto, en este aspecto se advierte una ineptitud sustantiva de la demanda frente a esta pretensión.

27.2. El oficio 933 del 25 de agosto de 2000, por el cual la Dirección de Impuestos Nacionales negó la solicitud elevada por la sociedad Suramericana de Inversiones S.A., en el sentido de que la administración adelantara las gestiones necesarias para la publicación del contrato de estabilidad tributaria propuesto por la demandante, dado que contiene una decisión de la administración frente a una petición del administrado que le fue negada por este medio, ostenta la naturaleza de acto administrativo, demandable ante esta jurisdicción.

¹⁶ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 9 de agosto de 2002, expediente 12050, C.P. María Inés Ortíz Barbosa.

27.2.1. Ahora bien, en relación con este acto administrativo, se advierte que hubo una indebida escogencia de la acción, toda vez que, contrario a lo afirmado por la apelante, no se trata de ningún acto administrativo contractual, controlable a través de la acción relativa a controversias contractuales, pues tal y como se estableció en capítulo anterior, en el presente caso no existió contrato estatal alguno y por lo tanto, mal podría afirmarse tal naturaleza en relación con el acto impugnado, cuyo control procedía a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, a la cual, de conformidad con lo establecido por el artículo 85 del C.C.A, puede acudir toda persona que se crea lesionada en un derecho amparado en una norma jurídica, para pedir que se declare la nulidad del acto administrativo y se le restablezca en su derecho y/o para que se le repare el daño.

27.2.2. No obstante, en virtud de los principios *iura novit curia*, de prevalencia del derecho sustancial y de economía procesal, la Sala, teniendo en cuenta que el trámite procesal correspondiente tanto a la acción intentada –de controversias contractuales- como a la que debió incoarse –de nulidad y restablecimiento del derecho- es el del proceso ordinario, procederá a resolver esta pretensión.

27.2.3. Al respecto, se advierte en primer lugar, que cuando se impugna judicialmente un acto administrativo se requiere la comprobación de que el acto quedó en firme por agotamiento de la vía gubernativa -el cual es un requisito de procedibilidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho-, es decir, porque contra el acto no procede ningún recurso, o porque se interpusieron y decidieron los recursos procedentes en su contra o porque procediendo únicamente el de reposición o el de súplica, los mismos no fueron interpuestos y por ello el acto adquirió firmeza –artículos 63 y 135, Decreto 01 de 1984-. En el presente caso, no consta que se hubiera interpuesto recurso alguno en contra de la decisión administrativa contenida en la comunicación n.º 933 del 25 de agosto de 2000, pero tratándose de un acto administrativo proferido por la directora de la DIAN, es claro que contra él sólo procedería el recurso de reposición, el cual no es obligatorio para efectos de agotar la vía gubernativa¹⁷.

¹⁷ De acuerdo con lo dispuesto por el Decreto 01 de 1984 en sus artículos 62 y 63, el agotamiento de la vía gubernativa acontecería cuando el acto administrativo quedara en firme i) por no proceder recurso alguno en su contra, o ii) por haber sido interpuestos y decididos los recursos procedentes, o iii) por no haber sido interpuestos los recursos de reposición o queja.

27.2.5. En segundo lugar, se requiere que la demanda sea presentada oportunamente y para el caso de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, de acuerdo con lo establecido en el numeral 2º del artículo 136 del Código Contencioso Administrativo, Decreto 01 de 1984, -modificado por el artículo 44 de la Ley 446 de 1998-, el término de caducidad de la acción es de 4 meses, contados a partir del día siguiente al de la publicación, notificación, comunicación o ejecución del acto, según el caso. En el *sub-lite* no consta en parte alguna la fecha en la cual se produjo la comunicación o notificación del acto administrativo, no obstante lo cual, también se advierte que no transcurrieron 4 meses entre la fecha del oficio que lo contiene -25 de agosto de 2000- y la fecha de presentación de la demanda -15 de diciembre de 2000-, razón por la cual es evidente que fue presentada en forma oportuna.

27.2.6. En cuanto al contenido de la decisión administrativa que se impugnó y que consistió en la negativa de la DIAN de publicar el contrato de estabilidad tributaria propuesto por la demandante, encuentra la Sala que lo resuelto por la administración fue correcto, toda vez que la ley obligaba a publicar los contratos celebrados por las entidades estatales, mas no los proyectos de contrato que aún no se hubieren perfeccionado. Al respecto, el párrafo 3º del artículo 41 de la Ley 80 de 1993, contenido de los requisitos de perfeccionamiento y ejecución de los contratos estatales, establecía que perfeccionado el contrato, se solicitaría su publicación en el diario oficial o gaceta oficial correspondiente, requisito que se entendería cumplido con el pago de los derechos correspondientes.

27.2.7. Por su parte, la Ley 190 de 1995, "*Por la cual se dictan normas tendientes a preservar la moralidad en la administración pública y se fijan disposiciones con el fin de erradicar la corrupción administrativa*", creó el diario único de contratación pública como un apéndice del diario oficial, el cual debería contener la información sobre los contratos que celebraren las entidades públicas del orden nacional, razón por la cual en él debían señalarse los contratantes, el objeto, el valor, el plazo, etc., de cada uno de los contratos y éstos debían publicarse en dicho diario dentro de los 3 meses siguientes al pago de los derechos de publicación en el diario oficial (art. 59); establecía también que era requisito indispensable para la legalización de los referidos contratos, la publicación en el diario único de contratación pública, requisito que se entendería cumplido con la presentación del recibo de pago por parte del contratista o de la parte obligada contractualmente para tal efecto -art. 60- y que mensualmente, las entidades debían remitir a la

imprensa nacional una relación de los contratos celebrados que superaran el 50% de su menor cuantía –art. 61-, constituyendo causal de mala conducta el incumplimiento de esta obligación –art. 62-.

27.2.8. Como se puede observar, las normas anteriores sólo se refieren al deber de publicación de los contratos que efectivamente hubieren celebrado las entidades estatales, lo cual implica que debía tratarse de acuerdos de voluntad legalmente perfeccionados, es decir aquellos suscritos por las partes contratante y contratista, puesto que en parte alguna esta obligación se extendía a simples proyectos que no se hallaren debidamente firmados por los contratantes.

27.2.9. En el caso concreto, como ya se explicó, no existió un contrato de estabilidad tributaria entre la DIAN y la sociedad Suramericana de Inversiones S.A. debidamente perfeccionado, toda vez que esta sociedad envió un proyecto de contrato a la entidad por un plazo de 10 años, que ella, tácitamente, rechazó. Y a su vez, esta última citó al contribuyente para que suscribiera otro proyecto de contrato redactado por la contratante, con condiciones diferentes a las propuestas por aquel pues fue con una duración de un año y que había sido suscrito por el director de impuestos nacionales, negocio jurídico que Suramericana se rehusó a suscribir.

27.2.10. Ahora bien, la Sala reitera que el hecho de que la administración no hubiera accedido a celebrar el contrato en los términos propuestos por el interesado, no se traduce en una presunción de existencia del negocio jurídico, porque esa no es la consecuencia legalmente consagrada en la norma tributaria – ver párrafo 26-. Lo que el legislador dispuso fue que, si la administración no suscribía el contrato de estabilidad tributaria propuesto por la sociedad interesada dentro de los dos meses siguientes a su solicitud, se entendería que el contribuyente quedaba cobijado por el referido beneficio durante el plazo –no inferior a 10 años- que había escogido y que, cumpliendo con su obligación de pagar el impuesto de renta en la forma prescrita por la norma legal, podría reclamar de la entidad el mantenimiento de las restantes condiciones tributarias durante dicho lapso. Como ¹⁸lo sostuvo la Sala en anterior ocasión:

¹⁸ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Subsección B, sentencia del 29 de agosto de 2013, expediente 27440, C.P. Danilo Rojas Betancourth.

30. Es claro que la ley estableció como mecanismo para acogerse a la estabilidad tributaria ofrecida en la norma, la celebración de un contrato en el que se estipularan los términos de los derechos y obligaciones de las partes. Pero así mismo, consagró la posibilidad de que el administrado se entendiera cobijado por el régimen especial aún sin haberse suscrito el referido negocio jurídico, cuando la entidad no lo hacía dentro de los 2 meses siguientes a la solicitud presentada por el interesado. Al respecto, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha dicho¹⁹:

*“En abundante jurisprudencia, que se reitera en esta oportunidad, la Sala ha precisado que el artículo 240-1 del Estatuto Tributario consagró una opción a favor del contribuyente, pues, utilizó la expresión “aplicable a los contribuyentes personas jurídicas que **opten por acogerse a él**”; no concedió, pues, una opción para la Administración, dado que dependía del arbitrio del contribuyente acogerse o no al régimen de estabilidad tributaria²⁰.*

En consecuencia, si la petición del contribuyente cumple los presupuestos legales, la DIAN no puede, a su arbitrio, fijar el término de duración del contrato, pues, debe aceptar el solicitado por el titular del derecho de opción, esto es, por el contribuyente, salvo que éste acepte reducir el plazo al planteado por la Administración. Sólo así, el contrato formaliza el acuerdo respecto de las obligaciones que adquieren tanto la Nación como el contribuyente dentro del régimen especial de estabilidad tributaria, sin que las condiciones de la estabilidad puedan ser afectadas por ninguna disposición nueva.

Cuando no se suscribe el “contrato” dentro del plazo previsto en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, la norma consagra la figura del silencio administrativo positivo con igual resultado, por lo que es válido afirmar que el “contrato” a que se refiere la norma en mención constituye sólo una formalidad que se limita a instrumentar las obligaciones determinadas en la ley cuando se cumplen los presupuestos allí establecidos²¹.

27.2.11. En las anteriores condiciones, resultaba improcedente la publicación solicitada a la DIAN por el contribuyente, puesto que se refirió a un proyecto de contrato no susceptible de tal actuación y en consecuencia, estuvo bien denegada dicha petición, razón por la cual no tienen vocación de prosperidad los cargos en contra de la decisión administrativa contenida en el oficio 933 demandado.

28. Finalmente, observa la Sala que a pesar de estar probado en el plenario que la sociedad Suramericana de Inversiones S.A., le solicitó a la DIAN la devolución de

¹⁹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 10 de septiembre de 2009, expediente 15987, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

²⁰ [4] “Entre otras, ver sentencias de 9 y 29 de agosto de 2002, Exp. 12050 y 12107 C.P. doctora María Inés Ortiz Barbosa”.

²¹ [5] “Ibidem”.

los dineros recaudados por dicha entidad por concepto del gravamen a los movimientos financieros creado mediante Ley 633 de 2000 y que impartiera la orden de no retenerle más por tal concepto durante el tiempo de la estabilidad tributaria a la que tenía derecho, y que la entidad le respondió a la demandante en forma negativa tal solicitud –ver párrafos 7.7 y 7.8-, esta decisión, que corresponde a un acto administrativo desfavorable a la sociedad actora por ser aquel en el cual se le niega el derecho que alega a su favor, no fue impugnada en el *sub-lite*.

V. Conclusión

29. Las consideraciones que se dejan expuestas, permiten concluir que no surgió a la vida jurídica contrato alguno de estabilidad tributaria respecto del cual fuera procedente declarar su existencia; que el proyecto de contrato elaborado y propuesto por la sociedad Suramericana de Inversiones S.A., era un mero trámite tendiente a la celebración del negocio jurídico y por lo tanto, no resultaba procedente su impugnación judicial; y finalmente, que no se logró desvirtuar la presunción de legalidad de la que se halla investido el acto administrativo demandado, esto es, la decisión contenida en el oficio 933 del 25 de agosto de 2000, por cuanto no resultaba legalmente procedente acceder a la petición de la sociedad demandante, de publicar en el diario oficial el proyecto de contrato presentado por ella a la DIAN. En consecuencia, la Sala considera que la sentencia de primera instancia debe ser confirmada y así lo decidirá en la parte resolutive de la presente providencia.

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

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia apelada, esto es, la proferida por Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Tercera, Sala de Descongestión, el 16 de marzo de 2004.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

STELLA CONTO DIAZ DEL CASTILLO

RAMIRO PAZOS GUERRERO

DANILO ROJAS BETANCOURTH
Presidente de la Sala