

## **PRINCIPIO IURA NOVIT CURIA – Aplicación**

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.

## **CONTRATO DE ESTABILIDAD TRIBUTARIA – Requisitos**

La norma es clara al establecer que la concesión de dicho beneficio se producía a iniciativa de la persona interesada en obtenerlo, quien debía proponerle a la administración la suscripción del respectivo contrato por un plazo máximo de 10 años, quedándole a esta última únicamente la opción de proceder a suscribirlo, si sus términos se ajustaban a lo dispuesto por la referida norma. 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.

## **CONTRATO DE ESTABILIDAD TRIBUTARIA – Naturaleza Jurídica**

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 norma del estatuto tributario y con una finalidad específica. Es así como el artículo 240-1 de dicho estatuto, adicionado por el artículo 123 de la Ley 223 de 1995, 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. [...] 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. 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...». Dicho en otras palabras, la exigencia del contrato debidamente suscrito por las partes, es una solemnidad que también se exige 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.

## **PERFECCIONAMIENTO DEL CONTRATO - Noción**

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. Y esto es lo que ocurre, precisamente, con los contratos estatales, los cuales, por regla general, exigen la formalidad del documento escrito [...]. [...] [E]l 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 de sus elementos esenciales».

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION TERCERA**

#### **SUBSECCIÓN B**

**Consejero ponente: DANILO ROJAS BETANCOURTH**

Bogotá D.C, veintinueve (29) de agosto de dos mil trece (2013)

**Radicación número: 25000-23-26-000-2001-01711-01(27440)**

**Actor: COMPAÑÍA SURAMERICANA DE FINANCIAMIENTO COMERCIAL**

**Demandado: UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIAN**

**Referencia: ACCIÓN DE CONTROVERSIAS CONTRACTUALES**

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 24 de febrero de 2004, por medio de la cual declaró probada la excepción de ineptitud de la demanda y negó las pretensiones. La sentencia será revocada.

## **SÍNTESIS DEL CASO**

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, modificó ilegalmente el proyecto de contrato de estabilidad tributaria que, en ejercicio de la facultad concedida por la ley, le propuso la Compañía Suramericana de Financiamiento Comercial Sufinanciamiento y cuando ésta le solicitó incluir el plazo que inicialmente le había propuesto, le negó la petición.

## 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 Compañía Suramericana de Financiamiento Comercial S.A. SUFINANCIAMIENTO, presentó demanda en contra de la Nación, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, cuyas pretensiones fueron (f. 1 a 8, 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 el Director de Impuestos Nacionales, por una parte, que en adelante se denominará El Estado y la Sociedad COMPAÑÍA SURAMERICANA DE FINANCIAMIENTO COMERCIAL S.A. SUFINANCIAMIENTO (...) 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, cubriendo los ejercicios gravables completos 2001 a 2010. 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. SEXTA.- 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 veintiuno (21) de agosto 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 963 de septiembre 1 del 2000 por el cual la Dirección de Impuestos Nacionales negó la modificación del proyecto de contrato de estabilidad tributaria propuesto por esa Dirección.*

*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, 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 director de impuestos nacionales el 20 de junio de 2000 para el lapso comprendido entre el año 2001 y el año 2010, 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. La demandante, el 18 de agosto de 2000, solicitó la modificación del proyecto de contrato para que coincidiera con el presentado por ella conforme a la ley, solicitud que fue denegada por la entidad.

2.4. Sostuvo la actora, que al entenderse que de no ser suscrito el contrato dentro de los 2 meses siguientes a la solicitud elevada por el contribuyente se entenderá que éste queda cobijado por el régimen especial de estabilidad tributaria, lo que esto significa es que entra *“(...) a operar de pleno derecho el contrato propuesto por el contribuyente, que en el caso de autos consiste en la existencia del contrato dentro de los parámetros propuestos por mi representada (...)”*.

## **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 que presentada la solicitud por la sociedad demandante para la celebración de un contrato de estabilidad tributaria en los términos autorizados por la ley, la DIAN elaboró el proyecto de contrato que si bien fue suscrito por la directora de la entidad dentro de los dos meses siguientes a la solicitud, la

demandante no lo hizo cuando la citó para ello, pues no aceptó sus estipulaciones –término de duración de un año-.

3.1. 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, ya que la sola solicitud para que sea celebrado no lo hace surgir, pues *“[!]la ley señala límites respecto de algunas cláusulas del contrato, no significando que no deba existir acuerdo de voluntades y suscripción del contrato, para que se repute su existencia”* y por no existir el contrato, se opuso a que se ordenara su publicación.

3.2. Consideró que tampoco se configuró silencio administrativo positivo alguno, toda vez que la directora de la DIAN sí suscribió el contrato dentro del plazo estipulado por la ley y ese era la actuación que se exigía frente a la solicitud del contribuyente.

3.3. De establecer el Tribunal que sí existió contrato, el mismo debe entenderse por el plazo pactado que fue de un año y no de 10, pues esa no fue la intención de la entidad contratante, quien tal y como le comunicó a la sociedad solicitante en el oficio 963 demandado, la administración tenía la facultad de convenir con el solicitante el término del contrato, sin sobrepasar del límite de los 10 años

3.4. Propuso excepción de ineptitud sustantiva de la demanda en relación con las pretensiones tercera y cuarta y pidió al tribunal que se inhibiera para conocer del asunto, ya que ni el proyecto de contrato ni el oficio por el que la entidad negó la modificación del mismo, constituyen actos administrativos cuya nulidad pueda ser declarada por el juez (f. 87, c. 1).

4. El 24 de febrero de 2004, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Tercera, Sala de Descongestión, profirió **sentencia de primera instancia** en la cual declaró probada la excepción de ineptitud de la demanda por indebida escogencia de la acción 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 modificación del proyecto de contrato, pues con tal respuesta tampoco se obligaba al contribuyente a celebrar el referido negocio jurídico ni había sanción para él por abstenerse.

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 (f. 193 a 208, 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 excepción propuesta por la parte demandada, que impide emitir un pronunciamiento de fondo sobre el objeto de la litis.

5. Inconforme con la decisión, la sociedad Compañía Suramericana de Financiamiento Comercial S.A. Sufinanciamiento, 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, 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.

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 peticionario 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, dada su relación con el contrato 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 contrato propuesto por este último, por disposición legal y como consecuencia del silencio administrativo, surgió tal contrato (f. 217 y 224, c. ppl).

## 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 \$ 258 195 570,00<sup>1</sup> (f. 40 y 41, c. 1).

### II. Hechos probados

---

<sup>1</sup> Mediante auto del 11 de octubre de 2001, el Tribunal *a-quo* concedió un término de 5 días a la demandante para corregir la demanda, toda vez que presentaba defecto formal consistente en que no contenía la estimación razonada de la cuantía. La demandante presentó memorial en el cual manifestó que dado que la solicitud de celebración del contrato de estabilidad tributaria fue por 10 años a partir del 2000 y como entró a regir el gravamen a los movimientos financieros en enero de 2001, la actora estaba exonerada de su pago por el mismo lapso. En consecuencia, la cuantía superaba los \$ 200 000 000, si se tiene en cuenta que solamente entre los meses de enero y mayo de 2001, el referido gravamen –del 3 x mil- retenido a la sociedad actora a través de las entidades bancarias, fue por \$ 258 195 570 (f. 39 y 40, c. 1).

7. Teniendo en cuenta los medios de prueba regularmente allegados al plenario, se acreditaron los siguientes hechos, relevantes para la litis<sup>2</sup>:

7.1. El 20 de junio de 2000, el representante legal de la compañía Suramericana de Financiamiento Comercial S.A. Sufinanciamiento, envió al director de impuestos nacionales 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. 22, c. 2):

*“PRIMERO: Partes que intervienen: El Estado Colombiano, representado por el Director de Impuestos Nacionales, por una parte, que en adelante se denominará El Estado y la Sociedad COMPAÑÍA SURAMERICANA DE FINANCIAMIENTO COMERCIAL S.A. SUFINANCIAMIENTO (...) 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, cubriendo los ejercicios gravables completos 2001 a 2010. 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. SEXTA.- 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*

---

<sup>2</sup> 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. Los documentos a los que se hace referencia, fueron remitidos por la DIAN al Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante oficio del 8 de abril de 2003 (f. 1, c. 2).

*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 24 de junio de 2000, el subdirector de fiscalización tributaria de la DIAN le comunicó al representante legal de Sufinanciamiento, que atendiendo a su solicitud fue firmado por la entidad, a nombre de la Nación, el contrato de estabilidad tributaria y por lo tanto le solicitó acercarse a suscribirlo antes del 20 de agosto siguiente (f. 8, c.2).

7.3. El 17 de agosto de 2000, Sufinanciamiento se dirigió al subdirector de fiscalización tributaria de la DIAN para solicitarle que les hiciera llegar por fax el contrato de estabilidad tributaria solicitado por esta compañía para efectuar su estudio previo (f. 16, c. 2).

7.4. El contrato de estabilidad tributaria fue suscrito por la directora de impuestos de la DIAN el día 14 de julio de 2000 y estipuló, entre otras cosas (f. 9 a 14, 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 (...).*

7.5. El 18 de agosto de 2000, el representante legal de Sufinanciamiento envió comunicación a la directora de impuestos de la DIAN en el cual da cuenta del recibo de una copia del proyecto de contrato de estabilidad tributaria a suscribir entre las partes y le solicitó que “(...) se modifique dicho proyecto de contrato en el sentido de que el contrato sea aplicable para los años gravables 2001 al 2010 inclusive, y no para el año 2000 como está previsto en el proyecto (...)”, para lo cual recalcó que el convenio de estabilidad tributaria y su duración constituían una opción del contribuyente que debía ser aceptada por la DIAN, siempre y cuando ella se ajustara a los términos de la ley y además que la suscripción del convenio sólo para el

año 2000, no correspondía a la petición formulada y era violatoria del artículo 240-1 del estatuto tributario, norma según la cual los contratos que se celebren en virtud de la misma deben referirse a ejercicios gravables completos, del año 2000 ya habían transcurrido 7 meses y medio y aplicarle el contrato implicaría su retroactividad. Reiteró su disposición para suscribir el convenio, el cual debía ajustarse a las modalidades de la opción ejercida por la empresa (f. 4, c. 2).

7.6. La anterior solicitud fue denegada por la directora de la DIAN mediante oficio n.º 963 del 1º de septiembre de 2000<sup>3</sup>, en el cual manifestó que la norma que consagró el contrato de estabilidad tributaria dispuso que su duración sería *hasta* por el término de 10 años y en tal sentido, estaba dentro de las facultades de la entidad definir el término por el cual otorgaba la estabilidad, sin sobrepasar dicho límite. Aclaró que *“Los términos y condiciones del convenio indican que la administración de impuestos nacionales no tiene actualmente interés en celebrar contratos de estabilidad superiores a un (1) año”* y que no se incumplía el requisito de que el contrato recayera sobre periodos gravables completos, pues en el contrato se señala que su duración comprende la vigencia fiscal del año 2000 y para efectos del impuesto sobre la renta, el periodo gravable empieza el 1º de enero y termina el 31 de diciembre del año 2000, *“lo cual no implica que el contrato se esté aplicando retroactivamente, ya que se trata de un impuesto de periodo que debe ser declarado y pagado en el año 2001”* (f. 22, c. 1 y f. 2, 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 en el presente caso se configuró la ineptitud

---

<sup>3</sup> Dado que la fecha en la copia del documento enviada por la entidad al Tribunal *a-quo* resulta ilegible, se tiene en cuenta la que consta en la copia autenticada por notario que allegó la parte actora, en la cual resulta visible el sello de la DIAN en el que se registra el día 1º de septiembre de 2000.

sustantiva de la demanda como lo declaró el *a-quo*, o si resulta procedente un pronunciamiento de fondo sobre las pretensiones de la demanda, como lo afirma la apelante. En este último caso, se deberá determinar ii) en primer lugar, si existió el contrato de estabilidad tributaria y produjo los efectos planteados en la norma y iii) en segundo lugar, si los actos demandados son actos administrativos y están viciados de nulidad para concluir si resulta procedente su declaratoria y iv) cuáles serían las consecuencias de la misma.

#### **IV. Análisis de la Sala**

##### **La acción contractual**

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 celebrados por 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<sup>4</sup>.

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

---

<sup>4</sup> 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 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.

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 integrarlo<sup>5</sup>.

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**

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

---

<sup>5</sup> 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*”.

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 estatales<sup>6</sup>, 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’<sup>7</sup>; 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”<sup>8</sup>.*

---

<sup>6</sup> 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.

<sup>7</sup> [5] “ESCOLA, Héctor Jorge; *Tratado Integral de los Contratos Administrativos. Vol. I*; Eds. Depalma, 1977; pg. 208”.

<sup>8</sup> 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 4º). 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 estirpe sin que sea admisible la ignorancia del precepto como excusa para su inobservancia”.*

16. El estatuto de contratación de las entidades estatales, 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* 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 verbal<sup>9</sup>.

17. De acuerdo 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*

---

<sup>9</sup> 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”*.

*formación, en razón del acto o contrato y cuando falte alguno de sus elementos esenciales”.*

18. Es decir que “(...) son condiciones para la existencia del acto la voluntad del agente, si es un acto unipersonal, o el consentimiento de las partes, si se trata de una convención; la posibilidad física y la determinación del objeto y la forma solemne exigida respecto de ciertos actos. Dándose estas condiciones, el acto jurídico existe y produce efectos; faltando ellas, el acto no se perfecciona ni produce efecto alguno”<sup>10</sup>. La jurisprudencia de la Sala, en relación con la figura de la inexistencia en la contratación estatal, ha manifestado:

*De acuerdo con pronunciamientos efectuados en ocasiones anteriores por la Sala<sup>11</sup>, la figura de la inexistencia jurídica de los actos o contratos es de recibo en la contratación estatal. Los argumentos que sirven para sustentar tal afirmación están concentrados especialmente en lo siguiente: en primer lugar cabe precisar que en cuanto el artículo 41 de la Ley 80, proferida en el año 1993, determinó los requisitos indispensables para el perfeccionamiento de los contratos estatales, de manera implícita pero clara le dio cabida a la figura de la inexistencia, puesto que a partir de dicha disposición resulta evidente que no podrán tenerse por existentes, es decir que se reputarán como inexistentes en el mundo jurídico, los pretendidos contratos estatales que no alcancen a perfeccionarse; en segundo lugar, cabe sostener que ante la ausencia de una regulación expresa y completa acerca de la figura de la inexistencia de los actos o contratos en el régimen contractual de las entidades del Estado, necesariamente habrá lugar a la aplicación de los dictados del inciso 2º del artículo 898 del Código de Comercio, por cuanto los mismos fueron incorporados a la Ley 80 por orden expresa del inciso 1º de su artículo 13; en tercer lugar, el artículo 87 del Código Contencioso Administrativo determina con claridad que la acción de controversias contractuales tiene entre sus fines el de conseguir que el juez competente resuelva los litigios que pudieren surgir acerca de la existencia o inexistencia de los respectivos contratos, aspecto a propósito del cual esa norma legal señala, de manera expresa y precisa, que mediante el ejercicio de dicha acción “cualquiera de las partes de un contrato estatal podrá pedir que se declare su existencia”<sup>12</sup>.*

## **El caso concreto**

---

<sup>10</sup> Ospina Fernández, Guillermo, “Régimen general de las obligaciones”, 2ª ed., Bogotá, Editorial Temis, 1978, p. 519.

<sup>11</sup> [49] “Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera. Sentencia del 22 de julio de 2009. Exp. N°16.106. Actores: Luz Marina González y otros”.

<sup>12</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, sentencia del 18 de febrero de 2010, expediente 15596, C.P. Mauricio Fajardo Gómez.

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 norma del estatuto tributario y con una finalidad específica.<sup>13</sup> Es así

---

<sup>13</sup> 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*

como el artículo 240-1 de dicho estatuto, adicionado por el artículo 123 de la Ley 223 de 1995<sup>14</sup>, 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*

---

*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 Ortíz Barbosa.*

<sup>14</sup> Esta norma fue derogada por el artículo 134 de la Ley 633 del 29 de diciembre de 2000.

*de renta y complementarios general vigente al momento de la suscripción del contrato individual respectivo.*

*La estabilidad tributaria se otorgará en cada caso mediante la suscripción de un contrato con el Estado y durará hasta por el término de diez (10) años. Cualquier tributo o contribución del orden nacional que se 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...”<sup>15</sup><sup>16</sup>.*

24. Dicho en otras palabras, la exigencia del contrato debidamente suscrito por las partes, es una solemnidad que también se exige 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:

---

<sup>15</sup> [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”.

<sup>16</sup> 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.

*(...) 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”.<sup>17</sup>*

## **Los actos impugnados**

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

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

25.1.1. 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.

25.1.2. 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.

---

<sup>17</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 31 de marzo de 2005, expediente 14468, C.P. Ligia López Díaz.

25.1.3. 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.

25.1.4. 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”*<sup>18</sup>. 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.

25.2. Oficio 963 del 1º de septiembre de 2000, por el cual la Dirección de Impuestos Nacionales negó la modificación del proyecto de contrato de estabilidad tributaria propuesto por esa dirección a la demandante.

25.2.1. Esta comunicación, a juicio de la Sala, sí contiene una decisión de la administración frente a una petición del administrado que le fue negada, razón por la cual ostenta la naturaleza de acto administrativo, demandable

---

<sup>18</sup> 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.

ante esta jurisdicción. Así lo ha considerado la jurisprudencia del Consejo de Estado:

*En el caso sub-examine la sociedad MULTITEX DEL CARIBE S.A. presentó el 5 de agosto de 2000 la solicitud para suscribir el contrato de estabilidad tributaria manifestando acogerse a dicho régimen. (fl. 112 y vto)*

*La subdirectora de Fiscalización Tributaria de la DIAN, mediante oficio N° 5800000-02007 de septiembre 29 de 2000 le informó al contribuyente que por parte de dicha entidad se había firmado el contrato de estabilidad tributaria y en consecuencia le indicó que debía acercarse a sus oficinas para firmarlo. (fl. 113)*

*El contrato de estabilidad tributaria que se aportó contiene la firma de la Directora de Impuestos (E), con fecha de septiembre 28 de 2000 y en cuanto al objeto del mismo señala (fls. 139 a 144):*

*“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 (...)*

*La sociedad solicitó a la DIAN ajustar el contrato para cubrir los años 2002 a 2011 inclusive.*

*El Director de la DIAN negó la solicitud mediante oficio No. 2492 de noviembre 23 de 2000, en el que manifestó que “la administración de impuestos nacionales no tiene actualmente interés en celebrar contratos de estabilidad superiores a un (1) año.” (fl. 134)*

*Para la Sala, este oficio N° 5800000-02007 de septiembre 29 de 2000 es la culminación de una actuación administrativa que promovió la Sociedad MULTITEX DE CARIBE S.A. con la solicitud presentada ante la DIAN para acogerse al Régimen de Estabilidad Tributaria y constituye el acto administrativo definitivo que niega el beneficio de estabilidad tributaria en los términos propuestos por el contribuyente, el cual es susceptible de control ante la jurisdicción<sup>19</sup>.*

---

<sup>19</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 31 de marzo de 2005, expediente 14468, C.P. Ligia López Díaz. Y en sentencia del 30 de julio de 2009, expediente 16253, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, sostuvo esa Sección: “En este particular caso, es evidente que la Administración se pronunció de forma expresa en los oficios ya reseñados, en el sentido de no querer extender el plazo del contrato de estabilidad tributaria a diez años y con base en la interpretación que la DIAN tuvo en ese momento del artículo 240-1 del E.T. Si bien esa interpretación no fue la que luego los tribunales respaldarían, el hecho es que el afectado con la decisión de la DIAN tenía disponible la acción de nulidad y

25.2.2. Ahora bien, en relación con el acto administrativo demandado en el *sub-lite*, 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.

25.2.3. 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.

25.2.4. 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 se interpusieron y decidieron los recursos procedentes en su contra o porque procediendo únicamente el de reposición, el mismo no fue interpuesto y por ello el acto adquirió firmeza. En el presente caso, no consta que se hubiera interpuesto recurso alguno en contra de la decisión administrativa contenida en la comunicación n.º 963 del 1º de septiembre de 2000, pero tratándose de un acto administrativo

---

*restablecimiento del derecho contra esos actos: los que denegaron la extensión del plazo de estabilidad tributaria”.*

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 gubernativa<sup>20</sup>.

25.2.5. 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 -1º de septiembre 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.

26. En cuanto al contenido de la decisión administrativa que se impugnó, se observa:

27. Como se dejó establecido en los hechos probados, la Compañía Suramericana de Financiamiento Comercial S.A. Sufinanciamiento, en cumplimiento de la facultad que consagró a favor de las sociedades el artículo 240-1 del estatuto tributario, presentó ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, una solicitud de celebración de un contrato de estabilidad tributaria, por un plazo de 10 años, que era el máximo que la norma autorizaba.

28. En respuesta a esta solicitud, la DIAN elaboró y su director suscribió el contrato, pero le puso de plazo apenas un (1) año, correspondiente además,

---

<sup>20</sup> 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.

a la vigencia fiscal que estaba corriendo –año 2000-, circunstancia frente a la cual, el contribuyente le solicitó a la entidad modificar el proyecto de contrato para plasmar en él el plazo propuesto por el peticionario –de 10 años, que fue el máximo permitido por la norma-, solicitud que le fue denegada por la administración, bajo la consideración de que ella bien podía establecer un término inferior al solicitado por el interesado.

29. Al respecto, estima la Sala que con su actuación, la administración desconoció el contenido de la norma que dijo aplicar, pues en parte alguna el artículo 240-1 del estatuto tributario le otorgó a la DIAN la facultad de modificar los términos de la solicitud que fuera presentada por las personas jurídicas que pretendieran acogerse al beneficio de la estabilidad tributaria allí consagrado. La norma es clara al establecer que la concesión de dicho beneficio se producía a iniciativa de la persona interesada en obtenerlo, quien debía proponerle a la administración la suscripción del respectivo contrato por un plazo máximo de 10 años, quedándole a esta última únicamente la opción de proceder a suscribirlo, si sus términos se ajustaban a lo dispuesto por la referida norma.

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 dicho<sup>21</sup>:

*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,*

---

<sup>21</sup> 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.

*dado que dependía del arbitrio del contribuyente acogerse o no al régimen de estabilidad tributaria<sup>22</sup>.*

*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 establecidos<sup>23</sup>.*

31. De acuerdo con lo anterior, no cabe duda alguna de que en el presente caso, el oficio 963 del 1º de septiembre de 2000, contiene una decisión administrativa ilegal, razón por la cual resulta procedente la declaratoria de su nulidad.

### **El restablecimiento del derecho**

32. Cuando se ejerce la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, el demandante debe demostrar, además de la ilegalidad del acto administrativo demandado, la vulneración del derecho legalmente protegido del que es titular y el daño que la decisión le produjo, para que resulte procedente la condena al restablecimiento del derecho y/o a la indemnización de perjuicios. No obstante, esto sólo es posible en la medida en que tal petición de restablecimiento y/o resarcitoria hace parte de las pretensiones de la demanda, puesto que el juez se encuentra limitado en su decisión por los términos del *petitum*, que no puede desconocer, sin incurrir en violación del principio de congruencia de las sentencias, por proferir, en tal caso, un fallo *extra petita*.

---

<sup>22</sup> [4] “Entre otras, ver sentencias de 9 y 29 de agosto de 2002, Exp. 12050 y 12107 C.P. doctora María Inés Ortiz Barbosa”.

<sup>23</sup> [5] “Ibídem”.

33. En el *sub-lite*, el demandante sólo pidió i) que se declarara la existencia del contrato de estabilidad tributaria, ii) que se declarara la nulidad del proyecto de contrato emitido por la DIAN y del oficio 963 de su director y iii) que se ordenara la publicación del contrato cuya existencia se pide que sea declarada, en el diario único de contratación pública.

34. En tales condiciones, no le corresponde al juez crear pretensiones que no fueron elevadas en su momento por el demandante y se debe limitar a decidir exclusivamente lo que fue sometido a su conocimiento en el libelo introductorio.

## **V. Conclusión**

35. Con fundamento en las anteriores consideraciones, concluye la Sala que la sentencia de primera instancia debe ser revocada, para en su lugar, declarar la nulidad del acto administrativo demandado 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**

REVÓCASE la sentencia apelada, esto es, la proferida por Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Tercera, Sala de Descongestión, el 24 de febrero de 2004 y en su lugar se dispone:

PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad del acto administrativo contenido en el oficio n.º 963 del 1º de septiembre de 2000, proferido por el director de la

DIAN, por medio del cual negó la solicitud de modificación del plazo en el proyecto de contrato de estabilidad tributaria a suscribir con la sociedad demandante.

SEGUNDO: DECLÁRASE inhibida la Sala para decidir sobre la pretensión tercera, por ineptitud sustantiva de la demanda respecto de la misma.

TERCERO: NIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

**STELLA CONTO DIAZ DEL CASTILLO**

**RAMIRO PAZOS GUERRERO**

**DANILO ROJAS BETANCOURTH**

**Presidente de la Sala**