

ACCIÓN DE CONTROVERSIAS CONTRACTUALES – Procedencia

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. 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 integrarlo. 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. 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.

EXISTENCIA DEL CONTRATO – Perfeccionamiento

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, «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» [...] 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 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. 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 de sus elementos esenciales».

CONTRATO DE ESTABILIDAD TRIBUTARIA – Contrato especial

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. [...] [L]a 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.

ACTO ADMINISTRATIVO – Concepto

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. 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.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION TERCERA

SUBSECCIÓN B

Consejero ponente: DANILO ROJAS BETANCOURTH

Bogotá D.C, treinta (30) de octubre de dos mil trece (2013)

Radicación número: 25000-23-26-000-2001-01713-01(27880)

Actor: SKANDIA ADMINISTRADORA DE FONDOS DE PENSIONES Y CESANTÍAS S.A.

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 20 de abril de 2004, por medio de la cual declaró probada la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda y negó las pretensiones, la cual será confirmada.

SÍNTESIS DEL CASO

La sociedad Skandia Administradora de Fondos de Pensiones y Cesantías 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 diferente al propuesto por el contribuyente, que éste no suscribió.

ANTECEDENTES

I. Lo que se demanda

1. El 19 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 Skandia Administradora de Fondos de Pensiones y Cesantías S.A., presentó demanda en contra de

la Nación, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, cuyas pretensiones fueron¹ (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 SKANDIA ADMINISTRADORA DE FONDOS DE PENSIONES Y CESANTÍAS 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. 3888 de 2000 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. 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 TREINTA (30) de octubre 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.

¹ La demanda fue presentada ante el Consejo de Estado, que mediante auto del 5 de abril 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. Manifestó: "(...) la pretensión de existencia del contrato tiene que ver con el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, por lo cual es un contrato estatal regulado por disposición especial (...)" (f. 20 y 26, c. 1).

CUARTO.- 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 –mínimo uno y máximo 10-. 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. Afirmó la demandante que ella presentó la solicitud en cuestión ante el director de impuestos nacionales el 28 de agosto 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 ni su director ni su delegado suscribieron el negocio jurídico propuesto y en cambio, la sociedad Skandia fue citada para firmar un contrato cuyo contenido era diferente al solicitado por la contribuyente.

2.3. La demandante afirmó que la entidad demandada violó lo dispuesto en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, pues esta norma estableció que la opción era a favor del contribuyente, que era quien podía decidir si acogerse o no al régimen de estabilidad tributaria y por cuánto tiempo, siempre que lo hiciera dentro de los límites impuestos por la norma; que la violó también, porque se abstuvo de suscribir el contrato propuesto por el contribuyente dentro de los 2 meses siguientes a la solicitud, a pesar de que el mismo cumplía con las exigencias de la norma y porque propuso un contrato por un término distinto al elegido por aquel y en consecuencia, tal y como lo dispuso el legislador, la petición del contribuyente se entenderá resuelta a su favor, “(...) *entendiéndose la favorabilidad lógicamente en entrar 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 (...)*”.

II. Actuación procesal

3. En la **contestación de la demanda**, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se opuso a las pretensiones y propuso excepción de ineptitud sustantiva de la demanda. Consideró que sólo existió un proyecto de contrato elaborado por la entidad y por lo tanto resultaba improcedente la acción contractual y que tampoco se trató de un acto administrativo que fuera impugnabile (f. 75, c. 1).

3.1. Afirmó que el contrato no nació a la vida jurídica, al no encontrarse suscrito por las dos partes y contener únicamente la manifestación de voluntad de la administración; que de acuerdo con lo establecido por el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, el régimen de estabilidad tributaria sólo podía surgir del contrato debidamente suscrito por las partes, como

acuerdo de voluntades, sin el cual no podía reputarse la existencia de tal régimen especial.

3.2. Manifestó que al no concurrir el contribuyente frente a la convocatoria que le hizo la administración para que suscribiera el contrato de estabilidad tributaria “(...) o su no acuerdo con la voluntad del Estado de suscribir el contrato por un término inferior a diez años, constituye renuencia del mismo (...)” a acogerse a la estabilidad tributaria y no podía entenderse que hubo silencio administrativo positivo alguno, toda vez que la ley no lo contempló y además la DIAN actuó oportunamente, suscribiendo el proyecto de contrato antes de que transcurrieran los 2 meses a partir de la solicitud de la demandante.

4. El 20 de abril de 2004, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Tercera, Sala de Descongestión, profirió **sentencia de primera instancia** en la cual declaró la ineptitud sustantiva de la demanda y negó las pretensiones, por considerar, luego de analizar las pruebas allegadas al proceso, que al no existir contrato debidamente perfeccionado entre las partes ni un acto administrativo impugnado judicialmente, la demandante erró en la escogencia de la acción e incumplió con el presupuesto procesal de demanda en forma que impedía un pronunciamiento de fondo, agregando que en todo caso tampoco se había producido el silencio administrativo positivo aducido en la demanda, puesto que la administración suscribió el contrato de estabilidad tributaria dentro de los 2 meses siguientes a la solicitud que en tal sentido le elevó la sociedad demandante (f. 218 a 235, 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 Skandia Administradora de Fondos de Pensiones y Cesantías 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. 237 y 244, 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 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 norma tributaria 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”*, y que de haber obedecido a la ley la dirección de impuestos, constaría en su forma documental, pero al no haberlo hecho, también por disposición legal se perfeccionó, por el solo transcurso de 2 meses sin que la entidad hubiera suscrito el proyecto de contrato enviado por el contribuyente.

5.6. Afirmó 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 Corporación².

II. Hechos probados

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

² La Sala observa que en la demanda no se elevaron pretensiones indemnizatorias ni se hizo, en consecuencia, estimación razonada de la cuantía; no obstante, la demanda fue admitida en primera instancia por el tribunal administrativo, luego de que el Consejo de Estado estableciera que no era competente para conocer del asunto en única instancia y posteriormente, esta Corporación admitió el recurso de apelación interpuesto en contra de la sentencia de primera instancia (f. 20, 26 y 34, c. 1 y f. 255, c. ppl).

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”.

7.1. El 28 de agosto de 2000, el representante legal de la sociedad Skandia Administradora de Fondos de Pensiones y Cesantías S.A., envió al director de impuestos y aduanas 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 3888 de 2000 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. 17, c. 1):

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 SKANDIA ADMINISTRADORA DE FONDOS DE PENSIONES Y CESANTÍAS 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. 3888 de 2000 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 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 20 de octubre de 2000, reiterado el 27 del mismo mes y año, el subdirector de fiscalización tributaria de la DIAN le comunicó al representante legal de Skandia Administradora de Fondos de Pensiones

y Cesantías S.A., que atendiendo a su solicitud, fue firmado por la entidad el contrato de estabilidad tributaria celebrado entre la Nación-Unidad Administrativa de Impuestos y Aduanas Nacionales y aquella firma y por lo tanto, le solicitó acercarse a suscribirlo (f. 118 a 121, c.1).

7.3. El director de impuestos de la DIAN, suscribió el contrato de estabilidad tributaria en el que aparece como contratista la sociedad Skandia Administradora de Fondos de Pensiones y Cesantías S.A. –que no lo firmó-, el día 19 de octubre de 2000 y en él estipuló, entre otras cosas (f. 122 a 127, c. 1):

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 (...).

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 así como la orden de su publicación, en la forma pedida en la demanda y finalmente, iii) si el proyecto de contrato de estabilidad tributaria emitido por la entidad demandada es un acto administrativo pasible de juzgamiento por esta jurisdicción.

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 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 acción⁴.

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 integrarlo⁵.

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

⁴ 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.

⁵ 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*”.

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 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 estatales⁶, 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*

⁶ 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.

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”⁷; 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”⁸.

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* 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 verbal⁹.

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

⁸ 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”.

⁹ 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

17. 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 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”*¹⁰. La jurisprudencia de la Sala, en relación con la figura de la inexistencia en la contratación estatal, ha manifestado:

acuerdo acerca de la remuneración, no obstante deberá dejarse constancia escrita de la autorización impartida por la entidad estatal contratante”.

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

De acuerdo con pronunciamientos efectuados en ocasiones anteriores por la Sala¹¹, 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.”¹²

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.

¹¹ [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”.

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

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.¹³ Es así como el artículo 240-1 de dicho estatuto, adicionado por el artículo 123 de la

¹³ 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 Ortíz Barbosa.

Ley 223 de 1995¹⁴, 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.

La estabilidad tributaria se otorgará en cada caso mediante la suscripción de un contrato con el Estado y durará hasta por el término de diez (10) años. Cualquier tributo o contribución del orden nacional que se estableciera con posterioridad a la suscripción del contrato y durante la vigencia del mismo, o cualquier incremento a las tarifas del impuesto de renta y complementarios, por encima de las tarifas pactadas, que se 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.

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

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..."¹⁵¹⁶.

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".¹⁷

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.

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

¹⁵ [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".

¹⁶ 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.

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

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 en tal caso 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.

El acto impugnado

27. En la demanda se pidió la declaratoria de nulidad del proyecto de contrato de estabilidad tributaria que con respecto a la demandante, emitió la Dirección de Impuestos Nacionales. 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. 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.

27.2. 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.

27.3. 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”*¹⁸. 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.

28. Dada la inexistencia de un contrato entre las partes, resulta improcedente la solicitud de la demandante en el sentido de que se le ordene a la entidad demandada su publicación, toda vez que el

¹⁸ 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.

ordenamiento legal sólo impone este deber en relación con contratos debidamente perfeccionados y no con simples proyectos o minutas. Al respecto, el párrafo 3º del artículo 41 de la Ley 80 de 1993, contentivo 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.

29. 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 imprenta 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-.

30. 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.

31. En el caso concreto, como ya se explicó, no existió un contrato de estabilidad tributaria entre la DIAN y la sociedad Skandia Administradora de Fondos de Pensiones y Cesantías 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 a la contribuyente para que suscribiera otro proyecto de contrato redactado por la contratante, con condiciones diferentes a las propuestas por aquella pues fue con una duración de un año y que había sido suscrito por el director de impuestos nacionales, negocio jurídico que Skandia se rehusó a suscribir.

32. 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 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 lo sostuvo la Sala en anterior ocasión¹⁹:

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

¹⁹ 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, reiterada en sentencia del 27 de septiembre de 2013, expediente 27503, C.P. Danilo Rojas Betancourth.

interesado. Al respecto, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha dicho²⁰:

*“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 tributaria²¹.*

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 establecidos²².

33. De acuerdo con lo anterior, no era necesaria la existencia del contrato como tal para que el contribuyente pudiera gozar del beneficio tributario que le fue otorgado directamente por la ley. La administración estaba en el deber de reconocerlo y el administrado tenía el derecho a reclamarlo, siempre que se dieran las condiciones establecidas en la norma y que éste cumpliera con las obligaciones a su cargo en la forma allí regulada.

V. Conclusión

33. 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 DIAN a la sociedad Skandia Administradora de

²⁰ [21] “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”.

²¹ [22] “[4] Entre otras, ver sentencias de 9 y 29 de agosto de 2002, Exp. 12050 y 12107 C.P. doctora María Inés Ortiz Barbosa”.

²² [23] “[5] *Ibídem*”.

Fondos de Pensiones y Cesantías S.A., era un mero trámite tendiente a la celebración del negocio jurídico en los términos deseados por la entidad y no constituye un acto administrativo susceptible de impugnación judicial; y finalmente, que no resulta legalmente procedente acceder a la petición de la sociedad demandante, de ordenar la publicación en el diario oficial del proyecto de contrato presentado por ella a la DIAN, por las razones que se dejaron explicadas. 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,

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia apelada, esto es, la proferida por Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Tercera, Sala de Descongestión, el 20 de abril de 2004.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

STELLA CONTO DIAZ DEL CASTILLO

RAMIRO PAZOS GUERRERO

DANILO ROJAS BETANCOURTH
Presidente de la Sala