

HECHOS

Los hechos de la demanda se resumen así:

1. El 9 de noviembre de 2006 BAVARIA presentó la solicitud de contrato de estabilidad jurídica, en los términos de la Ley 963 de 2005, el Decreto 2950 y los documentos CONPES 3366 y 3406 del mismo año. Esta solicitud se actualizó a través de memorial presentado ante el Comité de Estabilidad Jurídica el 6 de agosto de 2007.
2. El 8 de febrero de 2008 se suscribió el contrato de estabilidad jurídica EJ-02 entre el Ministerio de Comercio Industria y Turismo y BAVARIA S.A., por un período de 20 años, donde se garantizaba la totalidad de la actividad económica de la empresa.
3. Dentro de las normas que fueron objeto de estabilidad, se incluyeron las siguientes relativas al impuesto de patrimonio: artículo 292 (modificado por el artículo 25 de la Ley 1111 de 2006), 293 (modificado por el artículo 26 de la Ley 1111 de 2006), 295 (modificado por el artículo 28 de la Ley 1111 de 2006) y 296 (modificado por el artículo 29 de la Ley 1111 de 2006) del ET.
4. El 30 de diciembre de 2009 fue expedida la Ley 1370, la cual incluye disposiciones, que según la DIAN regulan un nuevo impuesto, cuya fecha de causación es el 1º de enero de 2011 y su pago en ocho cuotas semestrales.
5. El 28 de diciembre de 2010, la DIAN emitió el concepto nro. 098797 en el que expone, contra el ordenamiento legal, que dicho impuesto es un nuevo impuesto y el mismo se causa el 1º de enero de 2011, el cual es «aplicable a los contribuyentes que se acogieron al régimen especial de estabilidad jurídica consagrado en la Ley 963 de 2005».
6. El 29 de diciembre de 2010 se expide la Ley 1430, que modifica algunos aspectos del impuesto. En esa misma fecha se expide el Decreto Legislativo 4825, por el cual se crea la sobretasa del impuesto al patrimonio.
7. El 12 de mayo de 2011 BAVARIA presentó la declaración del impuesto al patrimonio y la sobretasa, con un total a pagar de \$117.766.711.000. Es de observar que BAVARIA, no obstante hallarse al margen del impuesto de patrimonio, por ser gran contribuyente estaba obligada a presentar su declaración por medios electrónicos para liquidar la sobretasa bajo este sistema. La

determinación de la sobretasa obligaba primero al contribuyente a calcular el monto del impuesto de patrimonio, pues era requisito previo.

8. El 16 de mayo de 2011 BAVARIA presentó proyecto de corrección de la declaración del impuesto al patrimonio de 2011, con arreglo al artículo 589 del ET, con el propósito de disminuir el valor a pagar por no incluir, y en consecuencia no liquidar el impuesto al patrimonio, pues según se indicó, este fue calculado de manera automática por el sistema MUISCA, como requisito para determinar el valor de la sobretasa.

9. La mencionada corrección, con la disminución a cero del monto del impuesto al patrimonio es procedente, por cuanto: (i) el impuesto al patrimonio causado en 2011, no es un nuevo impuesto, ya que se trata de la prórroga de un tributo ya creado; (ii) BAVARIA suscribió con el Estado el citado contrato de estabilidad jurídica, estabilizando el impuesto al patrimonio, de manera que la prenotada prórroga no le es aplicable.

10. El 15 de septiembre de 2011, la División de Gestión de Liquidación expidió la Liquidación Oficial de Corrección nro. 312412011000171 que sustituye la declaración del impuesto al patrimonio del año gravable 2011, donde se pasa de un saldo a pagar de \$117.766.711.000 a \$23.553.342.000.

11. El 23 de julio de 2013, la División de Gestión de Fiscalización expidió el Requerimiento Especial nro. 900009, en el que se propone modificar la declaración del impuesto al patrimonio del año gravable 2011, determinando un impuesto de \$94.213.369.000 y una sanción por inexactitud de \$150.741.390.000. Este requerimiento fue contestado oportunamente por BAVARIA.

12. El 14 de abril de 2014 la DIAN emitió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412014000050, donde se modificó la susodicha liquidación oficial de corrección. A la fecha de esta demanda, BAVARIA ha cumplido con el pago de siete de las ocho cuotas correspondientes a la sobretasa del impuesto al patrimonio.

NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

En la demanda se invocan como normas violadas las que se registran en los siguientes cargos:

- **Primer cargo.** Violación del artículo 1º de la Ley 963 de 2005, el artículo 683 del ET, así como los artículos 58, 83, 95, y 363 de la Constitución y el Documento Conpes 3406 de 2005 – temporalidad – finalidad de la estabilidad tributaria – principios de justicia, equidad, buena fe – expropiación de facto

Desde la solicitud para la celebración del contrato de estabilidad jurídica, BAVARIA estimó determinante de su inversión, la estabilidad de los artículos 292, 293, 294, 295 y 296 del ET que regulan el impuesto al patrimonio desde el año 2003 y hasta el año 2010. La ley de estabilidad jurídica permite estabilizar normas de carácter permanente o temporal, para evitar cambios normativos adversos a los intereses del inversionista. En este sentido se pretende: (i) que la base gravable del impuesto de patrimonio se mantenga estática, es decir, el patrimonio a 1º de enero de 2007; (ii) que dicha temporalidad se mantenga y limite al período de vigencia determinado en la ley (hasta el año 2010), sin que sea posible prolongar la aplicabilidad de dicho impuesto en el tiempo; (iii) que se mantenga su carácter de impuesto temporal.

A pesar de lo anterior, a través de acto administrativo la DIAN le exige a BAVARIA una mayor carga impositiva derivada de la prórroga del impuesto al patrimonio, el cual fue estabilizado por parte de BAVARIA y la Nación. Al efecto conviene repasar el artículo 1º de la Ley 963 de 2005, de la cual se desprende que su objeto es promover la inversión y garantizar a los suscriptores de los contratos de estabilidad jurídica que las modificaciones adversas a la ley no les afectarían.

Con estos fines BAVARIA estabilizó varias normas, incluyendo las de impuesto al patrimonio vertidas en la Ley 1111 de 2006. Se le garantizó la continua aplicación de las normas estabilizadas, las cuales contemplan el impuesto al patrimonio de carácter temporal que se causó únicamente por los años 2007, 2008, 2009 y 2010.

La modificación del ET que adicionó artículos regulando el mismo impuesto en forma adversa, no es aplicable a BAVARIA, toda vez que extiende la sujeción del impuesto al patrimonio por cuatro años más. El cambio de esta norma debe entenderse referido a cualquier novedad en el sentido de la disposición legal, esto es, en sentido material.

En el presente caso, la Ley 1370 de 2009 modificó en forma adversa a BAVARIA el texto de las normas estabilizadas, pese a que dicho cambio no se hizo de manera expresa respecto de los artículos 292 a 296 del ET, sino mediante la adición de nuevos artículos que prorrogaron el impuesto temporal estabilizado. En relación con la temporalidad, el documento CONPES 3366 de 2005 precisó que los contribuyentes solo gozarían de protección por el término de vigencia de la respectiva norma, cuando incluyeran exenciones tributarias y otro tipo de beneficios, con el fin de evitar convertir en permanente un beneficio general que había sido otorgado durante un período determinado. Dada la ambigüedad de este documento, fue modificado por el documento CONPES 3406 DE 2005.

Por tanto, las disposiciones de la Ley 1370 de 2009 no son aplicables a BAVARIA. Lo contrario sería violatorio del artículo 1º de la Ley 963 de 2005 y del artículo 683 del ET, así como de los artículos 58, 63, 95.9 y 363 de la CP.

- Segundo cargo. Nulidad por falsa motivación – el impuesto al patrimonio de que trata la Ley 1370 de 2009 NO es un nuevo impuesto – el impuesto al patrimonio ha sido el mismo impuesto desde su creación en el año 2002

El acto acusado se basa en un supuesto errado, pues parte de la tesis, según la cual, la Ley 1370 al señalar que “se adiciona parcialmente el Estatuto Tributario” incluyó un nuevo impuesto, al cual se encuentra sujeta BAVARIA. Al respecto se debe observar que el impuesto al patrimonio de que trata esta ley es una prórroga y no un nuevo impuesto, de modo que no es aplicable a BAVARIA.

Conviene recordar que el impuesto al patrimonio estuvo vigente hasta 1992, pues lo derogó la Ley 6 de 1992. Posteriormente, a través del Decreto Legislativo 1838 de 2002 se creó el impuesto para preservar la seguridad democrática. La Ley 863 de 2003 estableció este mismo impuesto al patrimonio por los años 2004, 2005 y 2006, para lo cual adicionó el ET los artículos 292 y siguientes. A su turno la Ley 1111 de 2006 prorrogó, con algunas modificaciones, el impuesto al patrimonio hasta el año 2010. Finalmente, la Ley 1370 de 2009 prorrogó una vez más el impuesto al patrimonio hasta el año 2011.

Esta ley no modificó los artículos 292 y siguientes del ET, sino que adicionó nuevos artículos (292-1, 293-1, 294-1, 295-1 y 296-1), que sin embargo repitieron los elementos estructurales el impuesto establecido desde al año 2002. Así, como la liquidación oficial se soporta en una tesis errada, debe ser declarada nula por falsa motivación.

Más aún, para considerar un impuesto como nuevo no basta con la mera enunciación, pues se debe diferenciar de los preexistentes al momento de su "creación", tal como lo advierte la Corte Constitucional en sentencia C-992 de 2001. En este sentido puede verse también la sentencia de 17 de julio de 2013 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, M.P. Gloria Isabel Cáceres Martínez. Por ende, se trata de un mismo impuesto, que si bien ha trasegado por diferentes leyes, no ha perdido su vigencia, hasta el punto de reiterar los mismos elementos estructurales y accidentales.

- Tercer cargo. No obligatoriedad de la doctrina para los administrados – criterio auxiliar – Concepto nro. 98797 de 28 de diciembre de 2010 – Oficio nro. 012846 – falsa motivación

En sede administrativa la DIAN aduce como sustento de su actuación el Concepto nro. 098797 de 28 de diciembre de 2010, doctrina que no es obligatoria, por tanto, no vincula a BAVARIA. Amparar el acto demandado en la presunta vigencia y legalidad de una doctrina de la DIAN, constituye

una actuación arbitraria, pues carece de sustento legal. Ahora bien, en aplicación del documento CONPES 3406, el impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1111 de 2006 solo era aplicable hasta el año 2010, pues, al tratarse de un tributo de carácter temporal, la Ley 1370 de 2009 simplemente prorrogó en el tiempo dicho impuesto.

- Cuarto cargo. Sanción por inexactitud – violación del artículo 647 del ET

Como se ha dicho, BAVARIA no era sujeto pasivo del impuesto de patrimonio causado en el año 2011, en atención a la estabilización de normas que regulan el tributo, razón por la cual no hay ninguna omisión que dé lugar a la sanción por inexactitud. Y si esto no fuere suficiente, la Administración no tuvo en cuenta la diferencia de criterios que se presenta respecto del derecho aplicable. En todo caso, BAVARIA actuó de buena fe pagando oportunamente la mencionada sobretasa, en el entendido de que esta correspondía a una obligación creada por el Gobierno con ocasión de la emergencia económica, social y ecológica declarada en el año 2010.

II. ENTIDAD DEMANDADA

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La apoderada de la DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda (fls. 316 – 356). En resumen expresó:

Considera la DIAN que el impuesto al patrimonio de que trata la Ley 1370 de 2009 no es una prórroga del impuesto al patrimonio establecido en los artículos 292 a 296 del ET, sino que es un nuevo impuesto que fue incorporado en disposiciones normativas diferentes, y por tanto, pese a que BAVARIA hubiere suscrito el contrato de estabilidad jurídica, ella sí se constituye en un sujeto pasivo del mismo, y como tal tiene la obligación legal de declararlo y pagarlo.

Seguidamente la sociedad actora hizo una exposición sobre la normativa rectora del contrato de estabilidad jurídica, para luego concluir que el impuesto al patrimonio creado por la Ley 1111 de 2006 se generaba en cabeza de aquellas personas cuya riqueza a 1º de enero de 2007 fuera igual o superior a \$3.000.000.000, y se causaba el 1º de enero de los años 2007, 2008, 2009 y 2010. Por tanto, en ese momento no existía un impuesto al patrimonio que se causara para los años 2010 y siguientes, pues no había norma jurídica que lo estableciera.

Que en estas condiciones, con la Ley 1370 de 2009, modificada por la Ley 1430 de 2010, se creó un nuevo impuesto al patrimonio por el año 2011, con causación a 1º de enero de 2011.

Asimismo afirma que con base en la jurisprudencia de la Corte Constitucional no siempre resulta exigible que la determinación de los elementos del tributo sea expresa, y no se viola el principio de legalidad tributaria cuando uno de tales elementos no está determinado en la ley, pero es determinable a partir de ella. Al comparar el impuesto al patrimonio creado por la Ley 1111 de 2006 y el creado por la Ley 1370 de 2009, se infiere: (i) el sujeto activo es el mismo, o sea la DIAN; (ii) no comparten el mismo sujeto pasivo, por cuanto los contribuyentes que tuvieron que declarar y pagar el impuesto de patrimonio del año 2007, no necesariamente tenían que declarar y pagar el impuesto de patrimonio del año 2011; (iii) el hecho generador es diferente, pues a pesar de compartir el mismo monto, el mismo debía verificarse en años distintos, de manera que dicho tributo para algunos sujetos pasivos se generó en el año 2007 y no por ello se tenía que generar en el año 2011; (iv) la causación del tributo es diferente si se tiene en cuenta que según la primera ley se generó en el 2007 y se causó en los años 2007, 2008, 2009 y 2010, al paso que conforme a la segunda ley se generó y causó en el año 2011; (v) la base gravable es distinta, pues con la primera ley la base está constituida por el patrimonio líquido poseído a 1º de enero de 2007, al tiempo que con la

segunda ley la base está constituida por el patrimonio líquido a 1° de enero de 2011; (vi) la tarifa es distinta, dado que con la primera ley es del 1.2%, mientras que con la segunda ley es del 2.4%.

Luego dice que después de la suscripción del contrato de estabilidad jurídica por parte de BAVARIA, fue expedida la Ley 1370 de 2009, por la cual se creó para el año gravable 2011 el impuesto de patrimonio, de manera que las respectivas normas no hacían parte de las reglas estabilizadas, pues resultaba imposible que las mismas pudieran ser solicitadas al momento de la suscripción del contrato, toda vez que no existían a la fecha.

Asegura la DIAN que se según el contribuyente los documentos CONPES 3366 y 3406 de 2005, cuando una norma de vigencia temporal que establezca un gravamen haya sido objeto de estabilidad, dicho gravamen solo podrá imponerse durante la vigencia de la norma estabilizada, de suerte que de prorrogarse dicho tributo en el tiempo, no podría ser aplicado al inversionista durante el término de vigencia del contrato de estabilidad. Contrario a lo dicho por la empresa actora, mediante el Documento CONPES 3406 de 2005 se aclaró el Documento CONPES 3366 de 2005. En ese documento aclaratorio se estableció el conjunto de elementos técnicos que el Gobierno Nacional tomaría en consideración para evaluar las solicitudes de celebración de contratos de estabilidad jurídica.

En el Documento CONPES se expresó: «(...) las normas de vigencia limitada que estén amparadas por un contrato de estabilidad jurídica gozarán de protección solo por el término de vigencia de la norma, cuando dichas normas reconozcan un beneficio o una exoneración. Cuando las normas de vigencia limitada establezcan un gravamen o una carga, estos solo serán imponibles durante la vigencia de la norma, y no más allá, dentro del término de vigencia del contrato».

Prosigue diciendo que de acuerdo con lo anterior, las normas de vigencia limitada incorporadas en un contrato de estabilidad jurídica, como la Ley 1111 de 2006 creadora del impuesto al patrimonio cuyo hecho generador

ocurrió el 1º de enero de 2007, gozarán de la protección que ofrece dicho contrato, «solo por el término de vigencia de la norma y no más allá». Sin embargo, el impuesto que en esta Litis se exige, tiene como hecho generador la posesión de riqueza a 1º de enero de 2011, según la Ley 1370 de 2009, lo cual es distinto a lo exigido en los años 2007, 2008, 2009 y 2010. Se enfatiza, el contrato estabilidad jurídica no estabilizó el impuesto de patrimonio en general, lo que hizo fue estabilizar la norma que creó dicho impuesto para el año 2007. Tampoco existe falsa motivación, pues el acto acusado se sustenta en las normas ya reseñadas.

De otra parte, asevera la DIAN, no es cierto que la liquidación oficial se apoye únicamente en el Concepto 0987 de 2010, toda vez que la Administración, después de analizar la Ley 1111 de 2006, la Ley 963 de 2005, la Ley 1370 de 2009 y la jurisprudencia constitucional, concluyó que BAVARIA había incumplido con la obligación tributaria correspondiente al impuesto al patrimonio del año gravable 2011.

En cuanto a la sanción por inexactitud afirma la DIAN que a pesar de que en el sub lite no se haya evidenciado la inclusión de datos falsos en la declaración glosada, ni la existencia de una conducta dolosa por parte del contribuyente, ello no es óbice para aplicar de la sanción por inexactitud que contempla el artículo 647 del ET, puesto que se dan los supuestos respectivos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

BAVARIA reiteró los argumentos expuestos en la demanda (fols. 398 – 406). La DIAN hizo lo propio en relación con la contestación de la demanda (fols. 407 – 425). Adicionalmente argumentó en el sentido de que el contribuyente confunde el contrato de estabilidad tributaria creado por el artículo 169 de la Ley 223 de 1995 (en su momento, art. 240-1 del ET), con el contrato de estabilidad jurídica que previó la Ley 963 de 2005.

III. MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora Tercera Judicial Administrativa delegada ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca conceptuó en sentido positivo a las pretensiones de la demanda (fols. 427 – 430). Al respecto expresó que la Ley 1370 de 2009 prorrogó el impuesto al patrimonio establecido en la Ley 863 de 2003, prorrogado con la Ley 1111 de 2006, sin que se pueda entender que se trata de un nuevo tributo, pues existe plena identidad de estas reglas en los elementos estructurales, como que se trata de la regulación del mismo tributo, solo que para períodos gravables distintos, esto es, se trata de la clara prórroga del impuesto al patrimonio por un año más. No se trata de un nuevo impuesto por el simple hecho de que la Ley 1370 de 2009 registre la palabra “crear”, tal como lo enseña la Corte Constitucional en sentencia C-922 de 2011.

Por lo mismo, no hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud, dado que BAVARIA está exenta del mencionado tributo, según se vio.

CONSIDERACIONES

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO

El debate se centra en determinar si en relación con el año gravable 2011 BAVARIA era sujeto pasivo del impuesto al patrimonio, pese a que previamente había celebrado un contrato de estabilidad jurídica a la luz de la Ley 963 de 2005, en consonancia con la Ley 1111 de 2006.

2. RÉGIMEN JURÍDICO

Mediante la Ley 963 de 2005 se estableció la figura de los contratos de estabilidad jurídica, que es diferente a la hipótesis de los contratos de estabilidad tributaria que en su momento contempló el artículo 169 de la Ley 223 de 1995. La Ley 963 de 2005 fue posteriormente derogada por el artículo 166 de la Ley 1607 de 2012.

La Ley 963 de 2005 se expidió con el fin de promover inversiones nuevas y de ampliar las existentes en el territorio nacional. Al tenor de los contratos de estabilidad jurídica el Estado le garantiza a los inversionistas¹ que los suscriban, que si durante su vigencia se modifica en forma adversa a estos alguna de las normas que haya sido identificada en los contratos como determinante de la inversión, los inversionistas tendrán derecho a que se les continúen aplicando dichas normas por el término de duración del contrato respectivo.

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

En esta perspectiva, en los mencionados contratos debían señalarse de manera expresa y taxativa las normas y sus interpretaciones vinculantes realizadas por vía administrativa, que fueren determinantes en la inversión.

Al respecto podían ser objeto de los contratos de estabilidad los artículos, incisos, ordinales, numerales, literales y párrafos específicos de leyes, decretos o actos administrativos de carácter general, concretamente determinados, así como las interpretaciones administrativas vinculantes efectuadas por los organismos y entidades de los sectores central y descentralizado por servicios que integran la rama ejecutiva del poder público en el orden nacional, a los que se refiere el artículo 38 de la Ley 489 de 1998, las comisiones de regulación y los organismos estatales sujetos a regímenes especiales contemplados en el artículo 40 de la misma ley, exceptuando al Banco de la República.

¹ Nacionales o extranjeros, personas naturales o jurídicas, así como los consorcios.

Los contratos de estabilidad tributaria se habrían de celebrar entre el inversionista y el ministro del ramo, cuya duración oscilaría entre los tres y los veinte años. Asimismo, el inversionista debía pagar a favor de la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público una prima del 1% del valor de la inversión que se realice en cada año.

En estas condiciones, la Ley 963 de 2005 estableció unas reglas conforme a las cuales los inversionistas que se plegaran a sus mandatos gozarían de la intangibilidad de las normas determinantes de su inversión durante la vigencia del respectivo contrato, en el entendido de que al amparo del principio de confianza legítima las eventuales modificaciones que se llegaran a producir con posterioridad a la celebración del contrato, en cuanto fueren adversas no serían vinculantes para el inversionista. En otras palabras, el contenido material de los dispositivos determinantes de la inversión obraría como un blindaje o salvaguarda frente a las modificaciones adversas que en el tiempo pudieren sobrevenir.

3. EL CASO CONCRETO

El ocho (8) de febrero de 2008 BAVARIA celebró con el ministro de Comercio, Industria y Turismo el contrato de estabilidad jurídica EJ-02, cuya duración sería de veinte (20) años contados a partir de la suscripción del acta de inicio del contrato.

En la cláusula primera del contrato se estipuló el objeto en los siguientes términos:

El objeto del presente contrato es la realización por parte del INVERSIONISTA, del proyecto denominado (...), para cuyo propósito la NACIÓN garantiza la estabilidad jurídica sobre las normas identificadas como determinantes para la inversión, señaladas en la cláusula Cuarta de este contrato. PARÁGRAFO: Para todos los efectos, se entenderá por “estabilidad jurídica” (sic) la garantía que

otorga la NACIÓN al INVERSIONISTA de que continuará aplicando esa normativa por el término de duración del contrato, en caso de que esta sufiere modificación adversa a aquel. En caso de que la modificación a la normativa le sea favorable al INVERSIONISTA, le será aplicable la nueva normativa, en tanto ella esté vigente.

Concurrentemente, en la cláusula cuarta del contrato se relacionaron las normas objeto de estabilidad jurídica, entre las cuales obran las que a continuación se destacan, concernientes al impuesto de patrimonio: artículo 292 (modificado por el artículo 25 de la Ley 1111 de 2006), artículo 293 (modificado por el artículo 26 de la Ley 1111 de 2006), artículo 294 (modificado por el artículo 27 de la Ley 1111 de 2006), artículo 295 (modificado por el artículo 28 de la Ley 1111 de 2006) y artículo 296 (modificado por el artículo 29 de la Ley 1111 de 2006) del ET.

Los artículos 292 a 295 del ET, con las modificaciones introducidas por la Ley 1111 de 2006, regulaban lo atinente al impuesto de patrimonio por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010, de suerte que las reglas allí contenidas se debían aplicar sin mutación alguna durante el período de vigencia del mencionado contrato.

Posteriormente, a través del artículo 1º de la Ley 1370 de 2009 se prescribió:

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

Pese a que esta norma alude a la creación del impuesto al patrimonio, a todas luces resulta claro que se trata de una mera prórroga, tal como pasa a verse.

Durante la primera administración del presidente Alfonso López Pumarejo se expidió la Ley 78 de 1935, cuyo artículo 21 creó el impuesto de

patrimonio a cargo de toda persona natural o jurídica, nacional o extranjera, sujeta al impuesto sobre la renta en Colombia. Esa fue la génesis de tal impuesto en nuestro universo fiscal, históricamente reconocida por los tratadistas de Hacienda Pública. Las normas posteriores, hasta nuestros días, con las modificaciones que describe cada ley han mantenido la estructura esencial de dicho tributo.

Para el caso en cuestión resulta suficiente hacer el siguiente cotejo normativo:

Sujeto activo - El Congreso de la República y la DIAN.²

Sujeto pasivo - Tanto la Ley 1111 de 2006 como la Ley 1370 de 2009, circunscriben a las personas jurídicas, naturales y las sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta.

Hecho generador – En ambas leyes el impuesto se genera por la posesión de riqueza en cuantía igual o superior a \$3.000.000.000. Lo único que varía es el año gravable de su posesión, lo cual no afecta la estructura esencial de este impuesto; antes bien, ello consulta el principio de irretroactividad del tributo, tal como lo entendió el Congreso al expedir la Ley 1370 de 2006, pues, sería irrazonable pensar que esta ley hubiera podido regular lo pertinente en relación con los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010 (arts. 338 y 363 CP).

Causación – En las compulsadas leyes se causa el 1º de enero, únicamente difieren en cuanto a los años gravables. Ello no es trascendente en la estructura esencial de dicho impuesto, máxime si se considera que en acatamiento al principio de irretroactividad del tributo, la Ley 1370 de 2009 debía concentrarse en un año gravable posterior al de su entrada en vigencia, y por tanto, distinto de los años gravables de la primera ley ya señalada (arts. 338 y 363 CP).

² Con el apoyo de la red bancaria, según sucede a partir de la Ley 75 de 1986.

Base gravable – Al unísono las dos leyes determinan que la base imponible está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente, determinado conforme a lo previsto en el título II del libro I de este estatuto, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales y los montos especificados en torno al valor de la casa o apartamento de habitación. Entendida esta identidad con el condicionamiento fijado por la Corte Constitucional en sentencia C-831 de 2010.³

Tarifa – La tarifa difiere entre las leyes comparadas, lo cual, de una parte no afecta la estructura esencial del impuesto en comento, y de otra, es evidente que como contrapartida de la conocida ley de Wagner las tarifas impositivas tienden a incrementarse en el tiempo. A guisa de ejemplo véase lo que sucedió con el IVA, cuya tarifa inicial en el año 1963 fue del 3%, para luego ascender a los niveles que hoy conocemos, y sin embargo, seguimos hablando esencialmente del mismo impuesto sobre las ventas.⁴ Sin que por ello desconozcamos la evolución que este tributo ha mostrado en relación con las especies que se fueron configurando dentro de la categoría del hecho generador.

En conclusión, el impuesto al patrimonio que contemplan las susodichas leyes es el mismo. A decir verdad, lo que hizo el legislador fue prorrogarlo por un año más, apelando a un vocablo distante de toda realidad histórica fiscal. Sin lugar a dudas, ni la Ley 1111 de 2006 ni la Ley 1370 de 2009 crearon el impuesto al patrimonio, a menos que se quiera desconocer el origen histórico de este tributo y la naturaleza jurídico – económica de la obligación tributaria.

³ Cabe registrar que en esta oportunidad la Corte Constitucional advirtió una omisión legislativa relativa, motivo por el cual declaró la exequibilidad del artículo 4 de la Ley 1370 de 2009, en el entendido de que esta norma también debía incluir el valor patrimonial neto de los aportes en sociedades nacionales, toda vez que el mismo solo aludía a las acciones en tales sociedades. Es decir, no estimaba los aportes para efectos de la depuración de la base gravable del impuesto de patrimonio.

⁴ Al albur del frente nacional se expidió la Ley 21 de 1963, por la cual se le otorgaron facultades extraordinarias a Guillermo León Valencia para establecer el impuesto sobre las ventas. Mediante el Decreto 3288 de 1963 surgió este impuesto con una tarifa general del 3%. Sin duda, ello fue un pésimo expediente en tanto contrariaba el principio democrático que anima la creación de los tributos.

En consonancia con lo anterior, no sería de buen recibo pretender que un tributo pudiera fungir como **nuevo** en la medida en que se modifica el año gravable, la fecha o período de causación, la base imponible y la tarifa, cuando el sujeto pasivo y el hecho generador son los mismos. De aceptarse una tal «novedad», el impuesto sobre la renta sería «nuevo» durante todos los años gravables, con el argumento de que varía el año, la base gravable y la tarifa.

Pese a la claridad de la preceptiva rectora, por un yerro hermenéutico la DIAN adelantó un procedimiento fiscalizador que, a más de desestimar ilegalmente la Liquidación Oficial de Corrección del impuesto al Patrimonio nro. 312412011000171 de 15 de septiembre de 2011, culminó con la liquidación oficial de revisión demandada. Por ende, incurrió en un acto viciado de nulidad por falsa motivación, que de suyo es violatorio del artículo 1º de la Ley 963 de 2005, del artículo 683 del ET, y por supuesto, de los artículos 95.9 y 363 de la Carta Política, amén del principio de confianza legítima que debe presidir el cumplimiento del contrato de estabilidad jurídica suscrito por BAVARIA y el Ministerio de Comercio el 8 de febrero de 2008.

Consecuentemente, las pretensiones de la demanda están llamadas a prosperar.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

FALLA:

1. Se declara la **NULIDAD** de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412014000050 de 14 de abril de 2014, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación – Grupo de Determinaciones Oficiales, de la Dirección Seccional de Impuestos de los Grandes Contribuyentes – DIAN.

2. A título de restablecimiento del derecho se declara en firme la Liquidación Oficial de Corrección del impuesto al Patrimonio nro. 312412011000171 de 15 de septiembre de 2011.
3. No se condena en costas ni agencias en derecho por no encontrarse probadas.
4. En firme esta providencia, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del sobrante o excedente de gastos del proceso si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias y anotaciones de rigor.

CÓPIESE, NOTIFIQUESE, COMUNIQUESE Y CÚMPLASE.

Aprobado según consta en acta de la fecha.



JOSÉ ANTONIO MOLINA TORRES
Magistrado



BEATRIZ MARÍA MARTÍNEZ QUINTERO
Magistrada



NELLY YOLANDA VILLAMIZAR DE PEÑARANDA
Magistrada

Pto.: JAMT