



Radicación: 11001-03-27-000-2022-00065-00 (27283)
Demandante: MARÍA MARGARITA PARRA GÓMEZ
FALLO

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D. C., veintitrés (23) de mayo de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD
Radicación: 11001-03-27-000-2022-00065-00 (27283)
Demandante: MARÍA MARGARITA PARRA GÓMEZ
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN-

Temas: Oficio 37561 del 12 de junio de 2012 expedido por la DIAN

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide el medio de control de nulidad instaurado por MARÍA MARGARITA PARRA GÓMEZ, en contra del Oficio 37561 del 12 de junio de 2012 expedido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-.

ANTECEDENTES

MARÍA MARGARITA PARRA GÓMEZ en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo -CPACA-, solicitó que se declare la nulidad del Oficio 37561 del 12 de junio de 2012 expedido por la DIAN, que precisa lo siguiente:

“Oficio 37561 del 12 de junio de 2012

Consulta, si es procedente deducir del impuesto de renta los valores amortizados por concepto de la prima y los intereses causados y pagados, en virtud de un contrato de estabilidad jurídica regulado por la Ley 963 de 2005 y su Decreto Reglamentario 2950 del mismo año.

Considera el Despacho.

Como lo ha indicado la doctrina de la entidad, las deducciones previstas en el Estatuto Tributario, básicamente se clasifican en expensas ordinarias y en deducciones especiales, siendo las primeras, aquellas realizadas en desarrollo de la actividad productora de renta y que son procedentes en la determinación de la renta líquida, siempre y cuando cumplan con los llamados “presupuestos esenciales” de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad previstos en el artículo 107.

Las segundas, son aquellas deducciones que expresamente autoriza la Ley, y su reconocimiento no se encuentran (sic) sujeto al estricto cumplimiento de los



términos del artículo 107 del Estatuto, sino a los requisitos especiales que la misma Ley determine.

Ahora bien, al no haber establecido la Ley 963 de 2005 ni las demás normas que regulan los llamados “contratos de estabilidad jurídica” que la prima de que trata el artículo 5 ibídem, o los intereses que se causen y paguen, deban ser tratados como deducción especial del impuesto de renta, el análisis sobre la deducibilidad de dichos conceptos deberá realizarse a la luz de los presupuestos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Así, en cuanto al requisito de “causalidad”, establecido en el artículo 107 del Estatuto Tributario, conlleva a que exista una relación de causa efecto entre el gasto y la obtención de la renta respectiva, de manera que la obtención de ésta sea consecuencia del gasto en que se ha incurrido; es decir, debe existir una relación de dependencia entre la renta y el gasto de manera tal que no será posible obtener aquella sin que éste se realice.

Ahora bien, teniendo en cuenta que la causación y pago de la referida prima está ligado es al cumplimiento de los requisitos exigidos por la ley en la suscripción de los llamados contratos de estabilidad jurídica, y no para la realización de la actividad productora de renta, el requisito de causalidad exigidos (sic) en el artículo 107 del Estatuto Tributario no se cumple.

Es de señalar que, conforme lo establecido en la Ley, con la celebración de los mencionados contratos el Estado garantiza a los inversionistas que los suscriben, que si durante su vigencia se modifica en forma adversa a éstos alguna de las normas que haya sido identificada en los contratos como determinante de la inversión, los inversionistas tendrán derecho a que se les continúe aplicando dichas normas por el término de duración del contrato respectivo, pero de manera alguna permiten o impiden la realización de la actividad productora de renta.

Por su parte, frente al requisito de “necesidad” se requiere que el gasto sea de los que normalmente se acostumbran o se incurren en el desarrollo de la actividad productora de renta, característica que tampoco se observa respecto de la referida prima, pues la actividad productora de renta podrá realizarse así su causación o pago no se efectúe; se reitera, que dicho gasto solo será necesario cuando se suscribe un contrato de estabilidad jurídica, más no para desarrollar la actividad productora de renta.

Por último, frente al requisito de proporcionalidad, como se indica en la parte final del citado artículo 5 de la Ley 963 de 2005, la prima que se fije debe reflejar los riesgos asumidos por la Nación y las coberturas solicitadas por los inversionistas solicitantes de los contratos de estabilidad jurídica, es decir, que su proporcionalidad se relaciona es con el riesgo asumido por la Nación y las coberturas solicitadas y no con los ingresos obtenidos por el contribuyente en desarrollo de su actividad.

En virtud de lo anterior, se concluye que, al no cumplir con la totalidad de los presupuestos exigidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, la prima de los contratos de estabilidad jurídica de que trata el artículo 5 de la Ley 963 de 2005, ni sus intereses, podrán ser deducibles del impuesto sobre la renta.

En los anteriores términos se resuelve su consulta y cordialmente le informamos.”



La demandante invocó como norma violada, la siguiente¹:

- Artículo 107 del Estatuto Tributario.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Señaló que los pagos que se realizan de la prima por los contratos de estabilidad jurídica cumplen con los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario y desarrollados en sentencia de unificación de esta Corporación del 26 de noviembre de 2020², porque tienen relación causal con la actividad productora de renta, son necesarios al significar ingresos operacionales y son proporcionales al cumplir con valores del contrato y la ley.

Explicó que los mencionados contratos son un compromiso que se adquiere con el fin de proteger la actividad económica, por lo que su pago debe ser reconocido como una expensa necesaria.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se pronunció en los siguientes términos³:

Advirtió en relación con el artículo 107 del Estatuto Tributario y la sentencia de unificación enunciada por la demandante, que el pago de la prima por los contratos de estabilidad jurídica no es deducible del impuesto sobre la renta, debido a que no tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, al no ser una condición para que dicha actividad sea realizada. Además, señaló que el pago de la prima es opcional y no obligatorio, por lo que no cumple con el principio de necesidad para que sea deducible de dicho impuesto.

Aclaró que el principio de proporcionalidad solo se cumple si el gasto es razonable para realizar la actividad productora de renta, pero los pagos de los contratos de estabilidad jurídica solo se reconocen como un riesgo para el país que no determinan los ingresos de los contribuyentes, por lo que al no existir renta no puede establecerse el cumplimiento del mencionado principio.

Señaló que las expensas que se realizan por los contratos de estabilidad jurídica no se relacionan con la actividad productora de renta. Adicionalmente, dichos contratos solo son garantía de estabilidad y no representan una fuente de determinación de rentas.

CONCEPTOS

Mediante Auto del 24 de marzo de 2023 se invitó a algunas entidades, para que rindieran concepto respecto al tema en discusión, de las cuales se pronunciaron⁴:

¹ Índice 3 plataforma SAMAI.

² Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21329 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez

³ Índice 23 plataforma SAMAI.

⁴ Índice 6 plataforma SAMAI



Radicación: 11001-03-27-000-2022-00065-00 (27283)
Demandante: MARÍA MARGARITA PARRA GÓMEZ
FALLO

El **Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT-** se pronunció en los siguientes términos⁵:

Explicó que el acto demandado se encuentra viciado por falsa motivación, debido a que el pago de la prima por los contratos de estabilidad jurídica debe ser reconocidos como una expensa necesaria deducible del impuesto sobre la renta al cumplir con los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad, de acuerdo con el artículo 107 del Estatuto Tributario y la sentencia de unificación de esta Corporación del 26 de noviembre de 2020⁶.

El **Ministerio de Comercio, Industria y Turismo** se pronunció en los siguientes términos⁷:

Aclaró que de acuerdo con la Ley 963 de 2005 el pago de la prima por los contratos de estabilidad jurídica no es deducible del impuesto sobre la renta al ser facultativo su pago, por lo que al no cumplirse con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario debe declararse la legalidad del oficio demandado.

El **Ministerio de Hacienda y Crédito Público** se pronunció en los siguientes términos⁸:

Señaló que los artículos 1 y 2 de la Ley 963 de 2005 establecen que las primas de los contratos de estabilidad jurídica no son un tributo, sino una simple contraprestación para mitigar riesgos regulatorios, por lo que no cumple con los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad del artículo 107 del Estatuto Tributario. Además, de acuerdo con el artículo 13 de la Constitución Política sería un beneficio desproporcionado, por lo que el acto demandado se encuentra acorde con la ley⁹.

AUDIENCIA INICIAL

Mediante auto del 7 de febrero de 2024, se resolvió aplicar la figura de sentencia anticipada, conforme con lo establecido en el artículo 42 de la Ley 2080 de 2021, por lo que no se realizó audiencia inicial¹⁰.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante** reiteró lo expuesto en el escrito de demanda¹¹.

La **DIAN** reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda¹².

El **Ministerio Público** no se pronunció.

⁵ Índice 22 plataforma SAMAI. Junto con la contestación de la reforma de la demanda

⁶ Sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21329. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁷ Índice 27 plataforma SAMAI.

⁸ Índice 24 plataforma SAMAI.

⁹ Mediante documento en índice 48 plataforma SAMAI se reiteró lo establecido en concepto.

¹⁰ Índice 40 plataforma SAMAI

¹¹ Índice 47 plataforma SAMAI

¹² Índice 46 plataforma SAMAI



CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala debe resolver si el pago de la prima por contratos de estabilidad jurídica es una expensa necesaria deducible del impuesto sobre la renta, de acuerdo con el artículo 107 del Estatuto Tributario.

En relación con la deducción del impuesto sobre la renta de las primas por los contratos de estabilidad jurídica, esta Sala en sentencia del 4 de abril de 2024 explicó lo siguiente¹³:

“Aunque la actividad productora de renta de la actora es susceptible de ser desarrollada sin los CEJ, en los términos de la sentencia de unificación, este mecanismo contractual contribuye potencialmente a la mejora de la actividad, en la medida en que reduce el riesgo jurídico derivado de los cambios normativos que pueden afectar los negocios, lo que, sin duda, impacta positivamente en la situación financiera del ente económico, como acaba de verse y, en ese entendido, tanto el CEJ como la prima pagada tienen nexo causal con la actividad productora de renta de la actora. [...]

De acuerdo con las anteriores consideraciones, la Sala estima que la prima pagada en virtud del CEJ cumple el requisito de necesidad porque su pago, que es un elemento esencial del contrato en mención, permitió a la sociedad demandante ampliar sus inversiones bajo un régimen jurídico estabilizado, que no solo le hacía inmune a cambios normativos adversos, sino que, también, le permitía un eventual ahorro tributario, según estimaciones proyectadas, al tiempo que no le impedía aplicar las futuras normas cuando le resultaran benignas.

Finalmente, el gasto es proporcional, porque es razonable y proporcionado en relación con los beneficios que se esperaba obtener ISA con la firma del CEJ. Además, como lo anotó la actora, fue la misma ley la que fijó la proporción de la prima frente a los posibles beneficios que podrían derivarse para el contratista a causa de la estabilización de las normas tributarias relevantes para su inversión.”

De acuerdo con el criterio expuesto, los pagos de la prima por los contratos de estabilidad jurídica es una expensa necesaria deducible del impuesto sobre la renta, porque cumple con los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad del artículo 107 del Estatuto Tributario. En consecuencia, la Sala reitera dicha posición, por lo que declarará la nulidad del oficio demandado.

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

FALLO

PRIMERO: Declarar la **Nulidad** del Oficio 37561 del 12 de junio de 2012 expedido por la DIAN.

¹³ Exp. 27359. C.P. Milton Chaves García



Radicación: 11001-03-27-000-2022-00065-00 (27283)
Demandante: MARÍA MARGARITA PARRA GÓMEZ
FALLO

Cópiese, notifíquese y Cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salvo voto

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador.aspx>