

CONCEPTO 21786 DEL 16 DE AGOSTO DE 2016
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Doctor

ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA

Vicepresidente De Asuntos Jurídicos Y Sociales

ANDI

Calle 73 No. 8-13

Bogotá D.C.

Ref: Radicado 1852 del 13/05/2016 y 13871 del 06/05/2016

Tema	Procedimiento Tributario
Descriptor	Contratos de Estabilidad Jurídica
Fuentes formales	Artículos 1, 4,5 de la Ley 963 de 2005 Artículos 3, 5, 6, 10 del Decreto 2950 de 2005 Documento CONPES No. 3366 de 2005 Artículo 158-3 del Estatuto Tributario

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 es función de ésta Dirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

Mediante el radicado de la referencia solicita la revocatoria del Oficio No. 000056 del 29 de enero de 2016, el cual frente a la pregunta sobre si la base del cálculo de los beneficios tributarios que se derivan de las normas incluidas en los contratos de estabilidad jurídica (en adelante CEJ) se debe limitar al valor de la inversión protegida contractualmente, concluyó que estos beneficios aplican solo para los montos relativos a la inversión, y no para toda la actividad económica del contratista, toda vez que ello iría en contravía del propósito que buscaba la Ley 963 de 2005.

Los motivos de inconformidad frente a la doctrina cuestionada se pueden sintetizar así:

- La existencia de la inversión en los CEJ es un requisito fundamental para que pueda suscribirse y ejecutarse, pero de ninguna manera condiciona el periodo en que se entienden estabilizadas las normas, o impide que la estabilidad normativa aplique a toda la actividad del inversionista, de ahí que era posible que el plazo del contrato fuera diferente al tiempo de ejecución de la inversión y la estabilidad normativa cobijar toda la

actividad económica del contribuyente inversionista.

- Con base en los artículos 1o, 4o y 8o de la Ley 963 de 2005 señala que la inversión es un requisito y no condiciona el periodo de estabilidad normativa, ni impide que esta cobije toda la actividad económica del contribuyente inversionista y la pérdida del beneficio de estabilidad jurídica solo ocurre si se incumplen los requisitos establecidos por la ley y el contrato se termina.
- Para que la estabilidad hubiera quedado circunscrita a la inversión y al periodo de esta, era preciso una disposición expresa en la ley.
- La DIAN no puede interpretar en abstracto el contenido de los CEJ, so pena de estar excediendo el ámbito de sus competencias.
- El documento CONPES 3366 de 2005 establece que la garantía de estabilidad cobijaba la totalidad de la actividad económica, o excepcionalmente y a solicitud del inversionista, las normas podían estabilizarse en relación con el proyecto de inversión.
- Era natural que dentro de esta negociación del contrato, el Estado evaluara el costo fiscal de los beneficios tributarios y deducciones para efecto de calcular el valor de la prima que correspondía al inversionista y el término de estabilidad.

A continuación este Despacho procederá al estudio de los argumentos anteriormente citados, para lo cual se citan los siguientes apartes del Oficio No. 000056 del 29 de enero de 2016:

"(...)

En consecuencia, y de acuerdo con las normas anteriormente transcritas, la protección normativa operará frente a las normas que son determinantes para la inversión que realice el contratista, la cual debió haber quedado plasmada de manera clara y expresa en el contrato, y los beneficios que de dichas normas estabilizadas se pudieran desprender aplican solo para los montos relativos a la misma, y no para toda la actividad económica del contratista, toda vez que ello iría en contravía del propósito que buscaba la Ley 963 de 2005.

En dicho orden de ideas, utilizar los beneficios, que para el caso de la consulta es la deducción por activos fijos reales productivos de que trata el artículo 158-1 del Estatuto Tributario, a montos diferentes a los estipulados en el contrato para la inversión, sería utilizar de manera indebida dicha figura, y su uso por encima del valor estipulado no tendría cobertura por parte del contrato, toda vez que por las sumas adicionales a las cuales les está aplicando la

deducción el Estado no recibió beneficio alguno, en el marco del contrato."

(Subrayado fuera del texto)

Los apartes resaltados de la doctrina citada evidencian dos problemas que deben ser resueltos respecto de los beneficios tributarios que se derivan de las normas identificadas en los contratos como determinantes de la inversión y específicamente el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, el primero de ellos es si estos aplican a toda la actividad económica del contratista o solo para la inversión realizada y si la base del cálculo de estos beneficios estaba limitada.

En cuanto al primer problema, el Documento CONPES No. 3366 de 2005 que estableció los elementos técnicos para la evaluación de las solicitudes de celebración de los CEJ estableció que la garantía de estabilidad jurídica podía cobijar un proyecto de inversión específico o toda la actividad económica del inversionista, tal como se observa:

"(...)

II. CONSIDERACIONES PARA LA EVALUACIÓN DE SOLICITUDES DE CELEBRACIÓN DE LOS CONTRATOS

A. Principios generales

(...)

- *El contrato de estabilidad jurídica se restringirá en su objeto a un proyecto específico de inversión.*
- *Cuando el objeto de la solicitud sea un proyecto específico de ampliación de una inversión existente y la solicitud de estabilidad jurídica recaiga sobre normas que afectan sólo la inversión marginal, deberá establecerse en el contrato un mecanismo de control y auditoría que verifique la extensión de la estabilidad jurídica únicamente a la inversión marginal. Si, por el contrario, **la solicitud de estabilidad jurídica pretende el amparo de toda la actividad económica del inversionista, éste demostrará al Comité las externalidades positivas esperadas de la inversión, su magnitud y el carácter indiferenciable de éstas respecto de las generadas por la inversión original y que su balance arroje rentabilidad social y económica positiva.** En cualquier caso, el inversionista solicitante aportará al Comité la información histórica detallada sobre su actividad económica, con el objeto de contrastar el tamaño relativo de la nueva inversión para la cual se solicita el contrato de estabilidad jurídica en relación con la inversión existente.*

(...)"

(Negrilla fuera del texto)

Así las cosas, era posible que la solicitud de celebración de los contratos cobijara toda la actividad económica del inversionista con los requisitos que se mencionan en el aparte anteriormente citado, de los cuales se destaca la obligación por parte del inversionista de demostrar la magnitud y el carácter indiferenciable de éstas respecto de las generadas por la inversión original.

Por esta razón no se puede afirmar que las normas estabilizadas y los beneficios que de dichas normas se pudieran desprender aplican solo para los montos relativos a la misma, y no para toda la actividad económica del contratista, pues esto desconoce lo señalado en el referido documento CONPES.

Ahora bien, una cosa es que los beneficios derivados de las normas estabilizadas, en este caso tributarias, apliquen para un proyecto de inversión específico o toda la actividad económica del inversionista y otra diferente es si la base del cálculo de estos beneficios estaba limitada, esta última la segunda cuestión a resolver por parte de este Despacho, para lo cual es necesario analizar el carácter que tiene la inversión y del pago de la prima en los CEJ.

En cuanto a la inversión se trae a colación lo señalado en los artículos 1o y 4o de la Ley 963 de 2005, derogada por el artículo 166 por la Ley 1607 de 2012 y el artículo 3o del Decreto 2950 de 2005:

"Artículo 1o. Contratos de estabilidad jurídica. <Artículo condicionalmente exequible> Se establecen los contratos de estabilidad jurídica con la finalidad de promover inversiones nuevas y de ampliar las existentes en el territorio nacional.

Mediante estos contratos, el Estado Garantiza a los inversionistas 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.

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 realizada por autoridad administrativa competente.

Artículo 4o. Requisitos esenciales de los contratos de estabilidad jurídica. Los contratos de estabilidad jurídica deberán cumplir con la totalidad de los siguientes requisitos:

- a) *El inversionista presentará una solicitud de contrato que deberá cumplir con los requisitos contenidos en los literales c), d) y e) de este artículo, y deberá acompañarse de un estudio en el que se demuestre el origen de los recursos con los cuales se pretenden realizar las nuevas inversiones o la ampliación de las existentes, al igual que una descripción detallada y precisa de la actividad, acompañada de los estudios de factibilidad, planos y estudios técnicos que el proyecto requiera o amerite y el número de empleos que se proyecta generar;*

(...)

Artículo 3o. Solicitud de contrato. La solicitud de celebración de un contrato de estabilidad jurídica deberá contener la siguiente información:

(...)

- b) *Descripción detallada del proyecto de inversión, que incluya las modalidades de inversión y estudios de factibilidad técnica, financiera y económica, planos u otra documentación que sustente la adecuación del proyecto a lo establecido en el Documento Conpes previsto en la Ley 963 de 2005;*
- c) *Determinación de la cuantía de la inversión y descripción detallada del plazo para efectuarla. Si esta ha de realizarse de manera fraccionada, se deberá establecer un cronograma que determine cuándo se efectuará cada parte de la inversión;*

(...)”

De las normas citadas se evidencia que la inversión era un requisito fundamental para que pudiera suscribirse y ejecutarse un CEJ.

Sin embargo de la ley y el reglamento citados no se puede inferir que el valor de la inversión constituyera un límite respecto de los beneficios que se podían derivar de las normas estabilizadas, por ejemplo normas tributarias y específicamente el artículo 158-3 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, el beneficio en comento, en el evento que haya sido identificado como determinante de la inversión y por esta vía estabilizado, **debe observar las condiciones para su procedencia y deducibilidad consagradas tanto en la ley como en el reglamento, en este caso el Decreto 1766 de 2004 y la interpretación que de estas normas se ha realizado, esto por el término de duración del contrato respectivo.**

Respecto de la prima en los contratos de estabilidad jurídica los artículos 5o de la Ley 963 de 2005 y 10o del Decreto 2950 de 2005 establecían:

*"Artículo 5o. Prima en los contratos de estabilidad jurídica. <Artículo modificado por el artículo 48 de la Ley 1450 de 2011. El nuevo texto es el siguiente:> El inversionista que suscriba un Contrato de Estabilidad Jurídica pagará a favor de la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público, **una prima que se definirá sobre las normas tributarias que el Gobierno Nacional determine que sean sujetas de estabilización.***

Para ello, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público gestionará, en un término de tres meses a partir de la aprobación de la Ley del PND, la elaboración y puesta en marcha de una metodología de definición de primas que refleje cada uno de los riesgos asumidos por la Nación y las coberturas solicitadas por los inversionistas.

Artículo 10. La prima en los contratos de estabilidad jurídica. El pago de la prima se hará a favor de la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con base en el cronograma de pagos previsto en el contrato, de acuerdo con los criterios establecidos en el Documento Conpes respectivo. En todo caso, el pago total de la prima deberá realizarse dentro del término de duración del contrato.

El valor de la prima a cargo del inversionista será el equivalente al uno por ciento (1%) de la inversión realizada durante cada año.

Si el contrato contempla un período improductivo, el valor de la prima será equivalente al cero punto cinco por ciento (0.5%) de la inversión efectuada durante el respectivo periodo."

(Negrilla fuera del texto)

Nótese como la prima constituye el costo para el inversionista de la suscripción de este tipo de contratos, pero ni esta ni el valor de la inversión realizada pueden limitar el valor de la deducción contemplado en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, respecto del cual se reitera que en el evento de haberse identificado como determinante de la inversión y por esta vía estabilizado, debe observar las condiciones para su procedencia y deducibilidad.

En este caso se atenderá a los requisitos que de manera general deben cumplir las expensas necesarias incurridas en desarrollo de la actividad productora de renta, así como a lo establecido tanto en la ley como en el reglamento, en este caso el Decreto 1766 de 2004 y la interpretación que de estas normas se ha realizado, esto por el término de duración del contrato respectivo.

Los anteriores aspectos deberán ser observados tanto si la norma fue estabilizada en función de la actividad del inversionista o del proyecto de inversión.

En mérito de lo anteriormente expuesto se aclara el Oficio No. 000056 del 29 de enero de 2016, en cuanto a que, cuando se hayan estabilizado en el CEJ las normas tributarias de manera específica a su actividad económica, conforme al Documento Conpes No. 3366 de 2005, los beneficios no estarán limitados a los montos relativos al proyecto de inversión, considerando las condiciones y requisitos tributarios para su reconocimiento.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud.

Cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: "Normatividad" - "Técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

LILIANA ANDREA FORERO GOMEZ

Directora de Gestión Jurídica

Con copia al Doctor

ALVARO ANDRES DIAZ PALACIOS
CALLE 67 # 7 - 35 OFICINA 1204
adiaz@gpzlegal.com
Bogotá

Radicado 013871 del 16/05/2016