

El Impuesto a la Riqueza frente a los contratos de estabilidad jurídica

Tax on Wealth Regarding the Legal Stability Agreements

O imposto à riqueza frente aos contratos de estabilidade jurídica

ANDRÉS FELIPE VELÁSQUEZ REYES¹

Mauricio A. Plazas Vega Abogados – Bogotá, D.C., Colombia

Fecha de recepción: 23 de octubre de 2014

Fecha de aprobación: 16 de diciembre de 2014

Página inicial: 47

Página final: 58

Resumen

En la actualidad el país sostiene un debate jurídico frente a los efectos de los contratos de estabilidad jurídica y el Impuesto al Patrimonio. Este se estableció por el año gravable 2011, habida cuenta de que la Administración Tributaria sostiene que no puede ser considerado como un tributo estabilizado porque, a su juicio, se trata de un nuevo impuesto distinto al regulado por las leyes vigentes en el momento de la suscripción de los respectivos contratos de estabilidad jurídica. Empero, hay pronunciamientos judiciales que sostienen, de una parte, que se trata del mismo tributo, y en consecuencia estaría estabilizado mediante los aludidos contratos; y, de otra parte, hay posiciones judiciales que le otorgan la razón a la DIAN.

Lo que pretende el Gobierno Nacional, al cambiar la denominación de Impuesto al Patrimonio por la de Impuesto a la Riqueza, en el trámite del proyecto de reforma tributaria que se debate actualmente en el país², es desconocer los efectos de la estabilidad jurídica y, por esa vía, confirmar la posición que ha esgrimido la Administración Tributaria.

1 Abogado de la Universidad Militar Nueva Granda, especialista en Derecho Tributario de la Universidad del Rosario. Miembro de la Firma Mauricio A. Plazas Vega Abogados & Cía. Correo electrónico: avelasquez@mpvabogados.com

2 Actual Ley 1739 de 2014.

Palabras clave

Debate jurídico, impuesto al patrimonio, impuesto a la riqueza, contratos de estabilidad jurídica.

Abstract

Currently, the country is holding a legal debate concerning the effects of the legal stability agreements and the Tax on Wealth established for the fiscal year of 2011. We should take into consideration, however, that the Tax Administration explains that this cannot be considered a stabilized levy because, in their opinion, this is a new tax that differs from that regulated by the laws in force at the moment of the execution of the respective stability agreements. However, a jurisprudence states, in one part, that it certainly is the same tax and, thus, it would be stabilized by the referred agreements; conversely, there are jurisprudence opinions that agree with DIAN.

In this line of thought, what the National Government intends to do by changing the name from Net Worth Tax to Tax on Wealth, is disregard the effects of the legal stability and, as a consequence, confirm the position that the Tax Administration has argued.

Key words

Legal debate, net worth tax, tax on wealth, legal stability agreements.

Resumo

Na atualidade o país sustém um debate jurídico frente aos efeitos dos contratos de estabilidade jurídica e o imposto ao patrimônio que se estabeleceu pelo ano gravável 2011, em vista de que a Administração Tributária sustém que não pode ser considerado como um tributo estabilizado porque a seu juízo, trata-se de um novo imposto distinto ao regulado pelas leis vigentes ao momento da subscrição dos respectivos contratos de estabilidade jurídica. Contudo, há pronunciamentos judiciais que sustém, de uma parte, que trata-se do mesmo tributo, e em consequência estaria estabilizado mediante os aludidos contratos; e, de outra parte, tem posições judiciais que lhe outorgam a razão à DIAN.

O que pretende o Governo Nacional, ao mudar a denominação do *imposto ao patrimônio* pela de *imposto à riqueza*, no trâmite do projeto de reforma tributária que se debate atualmente no país, é desconhecer os efeitos da *estabilidade jurídica* e, por essa via, confirmar a posição que tem esgrimido a Administração Tributária.

Palavras-chave

Debate jurídico, imposto ao patrimônio, imposto à riqueza, contratos de estabilidade jurídica.

Sumario

1. El impuesto al patrimonio en los contratos de estabilidad jurídica – 2. Pretensión del Gobierno Nacional al cambiar la denominación del tributo – 3. Conclusiones

Introducción

Más allá del impacto negativo que tiene para la inversión de capital exterior la imposición del Tributo al Patrimonio o a la Riqueza, lo que se pretende analizar en esta oportunidad es el impacto que tendría la aprobación de ese Impuesto en los contribuyentes que tienen vigente contratos de estabilidad jurídica celebrados con el Estado.

La reforma tributaria que actualmente se debate en el Congreso de la República establece el denominado “Impuesto a la Riqueza” que, en esencia, es el mismo Impuesto al Patrimonio que ha regido desde tiempo atrás en nuestro país³.

La nueva denominación de este tributo tiene que ver, principalmente, con la pretensión del Gobierno Nacional de que el Impuesto no pueda ser considerado como parte de los contratos de estabilidad jurídica que suscribieron previamente los contribuyentes con el Estado.

Se hará ver, brevemente, la ostensible vulneración del principio de la buena fe, por parte del Estado, al desconocer, en últimas, los efectos de los contratos que con confianza legítima han celebrado los particulares para liberarse de cambios en las condiciones tributarias que regían cuando los celebraron.

1. El impuesto al patrimonio en los contratos de estabilidad jurídica

En lo que tiene que ver con el alcance de los contratos de estabilidad jurídica, la Corte Constitucional, mediante sentencia C-320 de 2006, sostuvo:

Conviene aclarar que la estabilidad jurídica, en los términos de la citada normatividad, resulta ser distinta al concepto de seguridad jurídica. En efecto, la estabilidad jurídica alude a la permanencia provisional, merced a la suscripción de un contrato estatal, de un determinado marco normativo favorable

3 Actual Ley 1739 de 2014.

para las grandes inversiones, y por ende, aquellas que implican un mayor riesgo de pérdida. No se trata, por tanto, de inmutabilidad del ordenamiento jurídico, sino de una aplicación de un régimen jurídico, previamente acordado y delimitado en el clausulado del contrato. Por el contrario, la seguridad jurídica es entendida, en una de sus manifestaciones, como un principio en virtud del cual se cuenta con la necesaria certeza, en un momento histórico determinado, de cuáles son las normas que regulan una determinada situación jurídica. En otros términos, la seguridad jurídica es un concepto dinámico por naturaleza. [...] La verdadera fuente de la garantía de estabilidad jurídica del inversionista, no surge directa e inmediatamente de la ley acusada de inconstitucional, sino del contrato de estabilidad jurídica que por autorización de la misma ley la incorpora como regla interna reguladora de dicho contrato, convirtiéndose así en un derecho contractual a la estabilidad jurídica de la inversión. Luego en el fondo, de acuerdo con el artículo 58 constitucional, no se garantiza de esta manera meras expectativas, sino el derecho de los inversionistas que se adquieren por este contrato de estabilidad jurídica, el cual consiste en que los derechos que surjan de las inversiones se rijan por las normas vigentes al momento de la celebración del contrato de estabilidad jurídica y no por las leyes posteriores que eventualmente las modifiquen. (Negritas y subrayado fuera del texto original).

No se pretende analizar, en esta oportunidad, el problema relativo a la aplicación del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, tal como fue adicionado por el artículo 169 de la Ley 223 de 1995. En este sentido, es pertinente advertir que, en la práctica, los contribuyentes que suscribieron contratos de estabilidad jurídica entre los años 2001 y 2010, por así decirlo, tuvieron “estabilizado” el impuesto al patrimonio previsto por la Ley 1111 de 2006, en los años gravables 2007 a 2010. Lo anterior significa que estaban amparados por la norma según la cual el tributo regía únicamente por cuatro años, el último de los cuales fue precisamente el 2010.

Posteriormente, con ocasión de la Ley 1370 de 2009 y las modificaciones introducidas por el Decreto Ley 4825 de 2010, el Impuesto al Patrimonio se estableció por el año gravable 2011. Así, lo que ocurrió fue la extensión del Impuesto al Patrimonio previsto por la Ley 1111 de 2006.

Ante ese panorama, hubo consultas de varios contribuyentes a la Administración Tributaria con el fin de que se pronunciara para indicar si el Impuesto al Patrimonio, creado por la Ley 1370 de 2009 y el Decreto Ley 4825 de 2010, era objeto de estabilidad jurídica para aquellos contribuyentes que tuvieran a la fecha dichos contratos vigentes con el Estado. Empero, mediante el concepto número 98797, del 28 de diciembre de 2010, la DIAN concluyó que el Impues-

to al Patrimonio creado por la Ley 1370 de 2009 era un “nuevo” impuesto que nada tenía que ver con el anterior Impuesto al Patrimonio y, en consecuencia, no podía ser considerado como un tributo estabilizado. Así las cosas, a los contribuyentes inversionistas que gozaban de un contrato de estabilidad jurídica les cambiaron las reglas de juego mediante un concepto que, como se sabe, obliga a los funcionarios de la Administración Tributaria aunque no obligue igualmente a los contribuyentes.

Según la posición de la DIAN, hubo algunos contribuyentes que, al tener contratos de estabilidad jurídica, optaron por declarar el Impuesto al Patrimonio por el año gravable 2011. Posteriormente, solicitaron a la Administración que dejara sin efectos la declaración del tributo, habida cuenta de que, a su juicio, no debían declarar el impuesto porque gozaban de contratos de estabilidad jurídica en los que las normas sobre el aludido tributo, incluida por supuesto la de su vigencia por solo cuatro años, se encontraban estabilizadas por un periodo de diez años contado a partir de la suscripción del contrato.

Es importante advertir que, en la actualidad, cursa una demanda de simple nulidad ante la Sección Cuarta del Consejo de Estado⁴ en la cual se debate la legalidad del concepto de la DIAN número 98797, de 2010. Lo anterior cobra trascendencia para todo el ordenamiento jurídico tributario y, particularmente, para algunos contribuyentes que demandaron actos particulares en los cuales la Administración, fundamentada en su doctrina, decidió negar las solicitudes de dejar sin efectos las declaraciones del Impuesto al Patrimonio por el año gravable 2011.

En este punto, es importante llamar la atención sobre los pronunciamientos que, sobre la materia, han proferido la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca y el Tribunal Administrativo de Antioquia, toda vez que han tomado posiciones distintas frente a demandas incoadas por los contribuyentes en las cuales solicitan que se declare sin efectos la declaración del Impuesto al Patrimonio que presentaron por el año 2011.

La posición jurídica de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca⁵ le halló la razón al demandante al indicar que el Impuesto al Patrimonio creado a través de la Ley 1370 de 2009 no es extensivo a quienes tienen vigentes contratos de estabilidad jurídica en los cuales se incluyan las normas co-

4 Cfr. Expediente número 11001032700020110000300, Consejero Ponente Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

5 Cfr. Sentencia del 17 de julio de 2013, Magistrada Ponente Dra. Gloria Isabel Cáceres, expediente número 25000-23-37-000-2012-00130-00. En esa oportunidad, la Corporación indicó que el Impuesto al Patrimonio está cobijado por los contratos de estabilidad jurídica suscritos entre los años 2001 a 2010 y, en consecuencia, las leyes que modifiquen o, inclusive, creen un Impuesto al Patrimonio que establezca similares características al que regía en la época de la suscripción del contrato de estabilidad, no aplicarán para aquellos contribuyentes que gocen de un contrato de estabilidad jurídica.

respondientes, toda vez que no se trata de un nuevo tributo sino que, más bien, es la continuación del mismo Impuesto establecido por la Ley 1111 de 2006 y, por tanto, está estabilizado en los términos de los contratos de estabilidad jurídica. A juicio de ese Tribunal, los elementos esenciales del tributo regulado por la Ley 1111 y la Ley 1370 son los mismos, hecho que no puede ser desconocido por la Administración Tributaria.

Empero, el Tribunal Administrativo de Antioquia⁶ ha emitido un pronunciamiento contrario al del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. En efecto, esa Corporación consideró, en un caso de idénticas características al fallado por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que la Administración Tributaria tenía la razón al concluir que el Impuesto al Patrimonio creado con ocasión de la Ley 1370 de 2009 y el Decreto de Ley 4825 de 2010, es un nuevo tributo que nada tiene que ver con el regulado por la Ley 1111 de 2006 o normas anteriores. Sobre esa base, el Tribunal Administrativo de Antioquia concluye que la posición esgrimida por la DIAN en su doctrina se ajusta a la ley y, por tanto, los contribuyentes que gozan de contratos de estabilidad jurídica están sujetos, según sea el caso en particular, al Impuesto al Patrimonio por el año gravable 2011.

2. Pretensión del Gobierno Nacional al cambiar la denominación del tributo

Los artículos 1° al 9° de la Ley 1739 de 2014, crean y regulan el denominado Impuesto a la Riqueza. Sin embargo, la comparación entre el contenido de la Ley 1739 citada con la Ley 1370 de 2009 y la Ley 1111 de 2006 permite concluir fácilmente que estamos ante el mismo tributo, aunque con una diferente denominación. Para confirmarlo, veamos los textos de los artículos 292 y 292-1 del Estatuto Tributario y el texto de la Ley 1739:

Artículo 292. Impuesto al Patrimonio. (Modificado por la Ley 1111 de 2006): Por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010, 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.

[...]

Artículo 292-1. Impuesto al Patrimonio. (Adicionado por la Ley 1370 de 2009): Por el año 2011, créase el Impuesto al Patrimonio a cargo de las per-

6 Cfr. Sentencia del 13 de mayo de 2014, Magistrado Ponente Dr. Jorge León Arango Franco, expediente número 05001233100020110175400.

sonas 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.

El artículo 1° de la Ley 1739 de 2014, establece:

Artículo 1. Adiciónese el Artículo 292-2 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 292-2. Impuesto a la Riqueza – Sujetos Pasivos. Por los años 2015, 2016, 2017 y 2018, créase un impuesto extraordinario denominado el Impuesto a la Riqueza a cargo de:

1. Las personas naturales, las sucesiones ilíquidas, las personas jurídicas y sociedades de hecho, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.
2. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país, respecto de su riqueza poseída directamente en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.
3. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que no tengan residencia en el país, respecto de su riqueza poseída indirectamente a través de establecimientos permanentes, en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.
4. Las sociedades y entidades extranjeras respecto de su riqueza poseída directamente en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.
5. Las sociedades y entidades extranjeras respecto de su riqueza poseída indirectamente a través de sucursales o establecimientos permanentes en el país, salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno.
6. Las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país al momento de su muerte respecto de su riqueza poseída en el país.

En lo que tiene que ver con el hecho generador, el artículo 293-1 del Estatuto Tributario señala:

[...] Por el año 2011, el Impuesto al Patrimonio, al que se refiere el Artículo 292-1, se genera por la posesión de riqueza a 1° de enero del año 2011, cuyo

valor sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000)".⁷ (Negrillas y subrayado fuera del texto original).

Por su parte, el artículo 3° de la Ley 1739 de 2014 analizado, establece:

"[...] El Impuesto a la Riqueza se genera por la posesión de la misma al 1° de enero del año 2015, cuyo valor sea igual o superior a \$1.000 millones de pesos. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio bruto del contribuyente poseído en la misma fecha menos las deudas a cargo del contribuyente vigentes en esa fecha." (Resalto).

Sobre la base de los textos comparados, la definición del tributo y el hecho generador conservan una redacción que es idéntica. En tal sentido, el debate está planteado para demostrar que, en efecto, el Impuesto a la Riqueza es el mismo Impuesto al Patrimonio que ha regido en nuestro país, ya que el hecho generador es el mismo (posesión de riqueza) y los demás elementos esenciales del tributo guardan el mismo espíritu. Al parecer, el cambio de nombre del impuesto tiene que ver con los efectos que tendría en el marco de los contratos de estabilidad jurídica porque, de esta manera, la DIAN reforzaría su posición según la cual estamos ante un "nuevo" tributo que de ninguna forma pueda ser considerado como estabilizado.

Así las cosas, salta a la vista que lo pretendido por el Gobierno Nacional viola el principio constitucional de la buena fe⁸ y asalta la confianza legítima de los contribuyentes y de los inversionistas de capital del exterior a quienes se les están modificando arbitrariamente las reglas de juego, pues a través de un simple cambio de denominación se mantiene el mismo tributo que se encontraba en el ordenamiento jurídico cuando suscribieron los respectivos contratos de estabilidad jurídica, con el único objetivo de que no se pueda considerar como estabilizado. Téngase en cuenta que la buena fe no solo debe informar las acciones de los administrados y contribuyentes, sino que ha de prevalecer en la acción de las autoridades estatales. Y no es de buena fe pretender cambiar la denominación de un tributo con el fin de sostener que no se encuentra cubierto por los contratos de estabilidad jurídica.

7 Cfr. En el mismo sentido, véase el Artículo 293, *ibidem*. Sobre hecho generador del Impuesto al Patrimonio establecido por la Ley 1111 de 2006.

8 Cfr. Constitución Política. Art. 83: "Las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas." Sobre el principio constitucional de la buena fe, ver también las Sentencias: T-475 de 1992, T-478 de 1998, T-295 de 1999, T-020 de 2000, T-084 de 2000, T-1228 de 2001, C-131 de 2004, T-053 de 2008 y T-248 de 2008".

Es fundamental que el Congreso de la República analice el porqué del cambio de la denominación del tributo y, si lo considera pertinente, le devuelva su nombre tradicional: Impuesto al Patrimonio.

Además, será trascendental la decisión que tome el Consejo de Estado respecto de la acción de simple nulidad contra el concepto de la DIAN número 98797, toda vez que brindará certeza sobre si las normas del Impuesto Transitorio al Patrimonio están o no cobijadas por los contratos de estabilidad jurídica y, por esa vía, concluir que el eventual Impuesto a la Riqueza también se entendería estabilizado. Así las cosas, el tributo no sería aplicable para aquellos contribuyentes que tengan contratos de estabilidad jurídica vigentes en los cuales se hayan “estabilizado” las normas relacionadas con el Impuesto al Patrimonio.

3. Conclusiones

- a. Hay posiciones y criterios jurídicos distintos sobre los efectos que tienen los contratos de estabilidad jurídica frente al Impuesto al Patrimonio creado por el año gravable 2011.
- b. La tesis que acoge este escrito es la que sostiene que en los contratos de estabilidad jurídica se encuentra estabilizado el Impuesto al Patrimonio creado con ocasión de la Ley 1370 de 2009 y el Decreto de Ley 4825 de 2010. Esta posición es la que, a su vez, defiende la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.
- c. La tesis de la Administración Tributaria expuesta en un concepto obligante para sus funcionarios es, por decir lo menos, violatoria de la buena fe que compromete a la función pública y de la confianza legítima que debe proteger a los contribuyentes que suscribieron los contratos de estabilidad jurídica con la convicción de que las normas sobre el Impuesto al Patrimonio permanecerían estabilizadas. Sostener, como lo hace la DIAN, que el Impuesto al Patrimonio creado por la Ley 1370 de 2009 y el Decreto de Ley 4825 de 2010 es un impuesto nuevo que nada tiene que ver con sus antecesores es desconocer, abiertamente, la identidad entre los elementos esenciales del tributo que rigen el Impuesto al Patrimonio en las disposiciones anteriormente citadas.
- d. El Impuesto a la Riqueza es en esencia, el mismo Impuesto al Patrimonio, puesto que tiene el mismo hecho generador y conserva el espíritu y redacción legal que ha tenido en anteriores leyes el Impuesto al Patrimonio.
- e. Lo que pretende el Gobierno Nacional, en consecuencia, es apoyar la tesis de la Administración Tributaria y, por esa vía, desconocer los efectos que tendría el Impuesto a la Riqueza en los contratos de estabilidad

jurídica que actualmente se encuentran vigentes. Así las cosas, para el Gobierno Nacional el Impuesto a la Riqueza no podría verse cobijado por los contratos de estabilidad jurídica.

- f. Empero, y en oposición a la pretensión del Gobierno Nacional, el Impuesto a la Riqueza sí estaría cubierto por los contratos de estabilidad jurídica actualmente vigentes y, en consecuencia, no podría ser exigido a aquellos contribuyentes que gocen de estabilidad jurídica en lo que concierne a las normas relacionadas con el Impuesto al Patrimonio.
- g. El Consejo de Estado está pendiente de emitir su pronunciamiento respecto de la acción de simple nulidad interpuesta contra el concepto número 98797 de la DIAN. Cuando eso suceda, se tendrá claridad sobre la suerte que tendrían los contribuyentes vinculados con contratos de estabilidad jurídica y que actualmente tienen litigios con la Administración respecto del Impuesto al Patrimonio del año 2011. Igualmente, de la decisión que adopte el Consejo de Estado se podrá establecer la suerte que tendría el eventual Impuesto a la Riqueza frente a los contratos de estabilidad jurídica que se encuentren vigentes al momento de expedición de la Ley.

4. Bibliografía

Concepto No. 98797 [DIAN]. 28 de diciembre, 2010.

Consejo de Estado. Demanda de Simple Nulidad ante la Sección Cuarta. Expediente número 11001032700020110000300, Consejero Ponente Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. 2011.

Constitución Política de Colombia. 1991.

Corte Constitucional mediante sentencia C-320 de 2006, Magistrado Ponente Dr. Humberto Antonio Sierra Porto. 24 de abril, 2014.

Decreto de Ley 4825 de 2010. Por el cual se adoptan medidas en materia tributaria en el marco de la emergencia económica, social y ecológica declarada por el Decreto 4580 de 2010. 29 de diciembre, 2010.

Ley 1111 de 2006. Por la cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. 27 de diciembre, 2006.

Ley 1370 de 2009. Por la cual se adiciona parcialmente el estatuto tributario. 30 de diciembre, 2009.

Proyecto de Ley número 134 de 2014 [Cámara de Representantes]. Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión, y se dictan otras disposiciones.

Proyecto de Ley número 105 de 2014. [Senado de la República]. Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión, y se dictan otras disposiciones. Octubre 2014

Tribunal Administrativo de Antioquia. Sentencia del 17 de julio de 2013. Expediente número 25000-23-37-000-2012-00130-00, Magistrada Ponente Dra. Gloria Isabel Cáceres. 17 julio, 2013. Octubre 2014.

Tribunal Administrativo de Antioquia. Sentencia del 13 de mayo de 2014. Expediente número 05001233100020110175400, Magistrado Ponente Dr. Jorge León Arango Franco. 13 de mayo, 2014.

