

Del impuesto para la seguridad democrática al impuesto a la riqueza. La tributación sobre el patrimonio y su análisis frente a los contratos de estabilidad jurídica en Colombia

From Tax for Democratic Security to Wealth Tax. The Taxation on Equity and its Analysis in Light of the Legal Stability Contracts in Colombia

Do Imposto para a Segurança Democrática ao Imposto à Riqueza. A tributação sobre o patrimônio e sua análise frente aos Contratos de Estabilidade Jurídica na Colômbia

JULIÁN ARTURO NIÑO MEJÍA¹

Cárdenas & Cárdenas Abogados – Bogotá D.C., Colombia

Fecha de recepción: 21 de marzo de 2015

Fecha de aprobación: 20 de mayo de 2015

Página inicial: 123

Página final: 150

Resumen

En el presente escrito, el autor aborda el desarrollo de la tributación sobre el patrimonio en la legislación colombiana en los últimos tiempos. Con base en ello, presenta un análisis tanto jurisprudencial como teórico, el cual busca aportar una visión práctica del recientemente creado impuesto a la riqueza frente a los contratos de estabilidad jurídica. Principalmente se analizarán, como fuente normativa, las disposiciones que al respecto se encuentran en la Ley 1739 de 2014. Asimismo,

1 Abogado del Colegio Mayor Nuestra Señora del Rosario, profesor asistente de las cátedras de Derecho Tributario y Hacienda Pública en la misma universidad y asociado al departamento de Impuestos de Cárdenas & Cárdenas Abogados. E-mail: jnino@cardenasycardenas.com. Teléfono: 3137800. Dirección postal: Cra. 7 No. 71-52. Torre B, piso 9.

*Este artículo puede citarse de la siguiente forma: Julián Arturo Niño Mejía. *Del impuesto para la seguridad democrática al impuesto a la riqueza. La tributación sobre el patrimonio y su análisis frente a los contratos de estabilidad jurídica en Colombia*, Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, núm 72, pág. 123, Bogotá D.C., Mayo 2015.

mo, se revisará la jurisprudencia de diferentes tribunales administrativos sin dejar a un lado los pronunciamientos de la Administración tributaria nacional. Finalmente, el estudio presenta las conclusiones y recomendaciones que podrían condicionar la aplicación del impuesto a la riqueza cuando intervienen partes de contratos de estabilidad jurídica.

Palabras clave

Impuesto al patrimonio, impuesto a la riqueza, contratos de estabilidad jurídica, impuesto para la seguridad democrática, impuesto al capital, patrimonio

Abstract

In this paper the author discusses the Colombian legal development of taxation on wealth in recent times, and based on it presents both theoretical and jurisprudential analysis, which seeks to provide a practical overview of the recently created Wealth Tax, in light of the Legal Stability Contracts. Mainly, as normative source, the provisions found in the Act 1739 of 2014 will be analyzed. Likewise, the jurisprudence of different administrative courts will be reviewed, without leaving aside the pronouncements of the national tax authorities. Finally, the study presents conclusions and recommendations which could influence the implementation of the Wealth Tax when parties to Legal Stability Contracts are involved.

Keywords

Wealth tax, Equity tax, Legal Stability Contracts, Democratic Security Tax, Capital tax, Equity, Net Wealth

Resumo

No presente escrito o autor aborda o desenvolver da tributação sobre o patrimônio na legislação colombiana nos últimos tempos, e com base nisso apresenta uma análise tanto jurisprudencial quanto teórica, a qual busca aportar uma visão prática do recente criado Imposto à Riqueza em um cenário frente aos contratos de estabilidade jurídica. Principalmente se analisará, como fonte normativa, as disposições que ao respeito encontram-se na lei 1739 de 2014. Igualmente, se revisará a jurisprudência de diferentes tribunais administrativos sem deixar de lado os pronunciamientos da Administração tributária nacional. Finalmente, o estudo apresenta as conclusões e recomendações que poderiam condicionar a aplicação do Imposto à riqueza, quando intervêm partes de Contratos de Estabilidade Jurídica.

Palavras-chave

Imposto ao patrimônio, imposto à Riqueza, contratos de estabilidade jurídica, imposto para a segurança democrática, imposto ao capital, patrimônio

Sumario

1. El concepto del patrimonio y su imposición – 1.1. El capital, el patrimonio y la autonomía calificadora del Derecho Tributario – 1.2. Desarrollo normativo de la tributación sobre el patrimonio en Colombia y elementos esenciales de los gravámenes – 1.2.1. Impuesto para preservar la seguridad democrática. Decreto 1838 de 2002 – 1.2.2. Impuesto al patrimonio. Ley 863 de 2003 – 1.2.3. Impuesto al patrimonio. Ley 1111 de 2006 – 1.2.4. Impuesto al patrimonio. Ley 1370 de 2009 y Ley 1430 de 2010 – 1.2.5. Impuesto a la riqueza. Ley 1739 de 2014 – 1.3. Análisis comparativo. ¿Podemos hablar de un “nuevo impuesto”? ¿Existe identidad fiscal y naturaleza homóloga en los casos antes referenciados? – 1.3.1. Frente a la base gravable – 1.3.2. Frente al hecho generador – 1.3.3. Frente a los sujetos pasivos – – 2. Los contratos de estabilidad jurídica – 2.1. Concepto de los contratos de estabilidad jurídica y su desarrollo en la legislación colombiana – 2.2. Efectos generales y aplicación de los contratos de estabilidad jurídica – 3. El impuesto sobre el patrimonio frente a los contratos de estabilidad jurídica. Análisis de precedentes y del status actual frente al impuesto a la riqueza – 3.1. El impuesto al patrimonio frente a los contratos de estabilidad jurídica. Análisis de precedentes – 3.1.1. Interpretación formalista y exegética. Tribunal Administrativo de Caldas en la sentencia de 18 de julio de 2013 y Tribunal Administrativo de Antioquia con la sentencia del 10 de septiembre de 2013 – 3.1.2. Interpretación sistemática y garantista. Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Sentencia del 17 de julio de 2013 – 3.2. El impuesto a la riqueza frente a los contratos de estabilidad jurídica de acuerdo con los precedentes en el impuesto al patrimonio – 4. Conclusiones y recomendaciones – 5. Bibliografía.

Introducción

La Ley 1739 de 2014 introduciría –al igual que las múltiples y anteriores reformas tributarias², entre otras disposiciones, un nuevo gravamen sobre el patrimonio denominado impuesto a la riqueza. Sobre el particular, un sector ha considerado que el tributo, por su propia condición “novedosa” e innominada, significaría –por definición- la inaplicación de los contratos de estabilidad jurídica. En esta tesis,

2 Para ver un análisis detallado y concreto de las modificaciones y reformas tributarias en nuestro país, recomiendo la lectura de Alfredo Lewin Figueroa. <<Historia de las reformas tributarias en Colombia>>. Capítulo I, en *Fundamentos de la Tributación*. Universidad de los Andes y Temis, Bogotá. (2008).

parecieran inscribirse no solo el Gobierno, sino académicos y miembros de la rama judicial de nuestro país.

El autor del presente texto, por su parte, considera que el denominado impuesto a la riqueza no es más que un sofisma para disfrazar lo que otrora serían el impuesto al patrimonio y el impuesto para la seguridad democrática. Pero entonces ¿por qué el Gobierno querría diferenciar uno de otro impuesto? ¿Por qué rotular diferentemente gravámenes que tienen elementos esenciales similares o idénticos? Pareciera que la respuesta a las preguntas anteriores y el efecto determinante en uno u otro escenario están marcados por la aplicación o inaplicación de los contratos de estabilidad jurídica. Esto es así porque (partiendo del supuesto de que el impuesto a la riqueza es un tributo diferente del impuesto al patrimonio) los contratos que pretendieron estabilizar o congelar la situación jurídica de los contribuyentes respecto de este último y otros impuestos no podrían ser aplicables al nuevo gravamen. ¿Es acaso dicha conclusión definitiva e irrefutable?

En el presente escrito se pretende demostrar, a partir de un análisis teórico y jurisprudencial, que los contratos de estabilidad jurídica no perdieron sus efectos o aplicabilidad frente al impuesto a la riqueza. Para ello, en primer lugar, se analiza el concepto del patrimonio y su imposición en Colombia. Inicialmente, se comenta la dificultad inherente a la definición del patrimonio y su relación con la autonomía calificadora del Derecho Tributario, pasando así a presentar un breve recuento histórico. Esta primera parte finaliza analizando los elementos esenciales de los últimos tributos que han gravado el patrimonio en nuestro país. En segundo lugar, se presenta la definición de los contratos de estabilidad jurídica, sus efectos y su aplicación en Colombia. En tercer lugar, se analizan conjuntamente dichos elementos a la luz de jurisprudencia reciente mostrando así el escenario del impuesto al patrimonio frente a los contratos de estabilidad jurídica y su influencia en la inaplicabilidad del impuesto a la riqueza. Finalmente y a manera de colofón, son presentadas las conclusiones y recomendaciones del autor producto de los argumentos esbozados a lo largo del texto.

1. El concepto del patrimonio y su imposición

Desde el punto de vista de la clasificación económica de los tributos, diversos autores han coincidido en la división entre impuestos sobre la renta, impuestos sobre el gasto e impuestos sobre el capital³. Partiendo de dicha clasificación,

3 Sobre el particular, el profesor Plazas Vega, refiriéndose más específicamente a la tributación sobre el capital, afirma que "(...) puede decirse que hay impuestos que inciden sobre la *renta*, en cuanto es obtenida de manera real o presunta (v.gr. el impuesto sobre la renta), impuestos que inciden sobre la renta en cuanto se destina al *gasto* (impuesto general a las ventas y prestaciones de servicios –v.gr. el Iva-, impuestos al consumo –v.gr. a los licores o a los cigarrillos- o impuestos complementarios del Iva) e impuestos que

citada para ubicar al lector en el espectro posible de tributos, el presente escrito se refiere principalmente a los impuestos que gravan directamente el patrimonio. Para ello, se intentará abordar el marco conceptual en el que se ha entendido patrimonio y capital y por qué dichos conceptos han causado algunos inconvenientes a la hora de delimitar los tributos. Así pues, deja a un lado los otros tipos de tributación indirecta.

1.1. El capital, el patrimonio y la autonomía calificadora del Derecho Tributario

La dificultad intrínseca en la delimitación y utilización de los conceptos patrimonio, capital, riqueza, fortuna, ganancias o incluso utilidades –aunque pareciera– no es una cuestión de fácil solución. A juicio del autor, es precisamente la confusión conceptual la que ha permitido que durante los últimos doce años el impuesto que grava “aquel” rubro haya tenido tres nombres diferentes⁴ y que, en el escenario internacional, el mismo sea denominado de múltiples maneras⁵.

Frente a su multiplicidad de nombres y apelativos, resulta fundamental recordar que el Derecho Tributario, como ciencia autónoma y rama independiente del Derecho, con sus propios principios y reglas, goza de lo que se ha conocido como la autonomía calificadora, dogmática o científica. Al respecto, de acuerdo con Eusebio González García –recordado por el profesor ecuatoriano Álvaro Mejía–, la mencionada cualidad calificadora permite que a los conceptos de uso cotidiano o común de otras ramas del derecho (i) se les brinde un contenido dife-

inciden sobre la renta cuando es *capitalizada* por medio de inversiones o adquisiciones de activos (v.gr. el impuesto predial) o simplemente mediante la acumulación de capital (v.gr. impuesto de ganancias ocasionales) o de la movilización de riqueza (v.gr., impuesto de registro). Con ese criterio distingue esta obra entre impuestos sobre la renta, sobre el gasto y sobre el capital.” Véase Mauricio Plazas Vega. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Tomo II. Temis, página 307, Bogotá. (2005).

4 Como se abordará en la sección tercera del presente ensayo, en Colombia se ha denominado en los últimos años *Impuesto para la Seguridad Democrática*, *Impuesto al Patrimonio* y ahora, con la ley 1739 de 2014, *Impuesto a la Riqueza*.

5 En países como Honduras, Uruguay, Perú, Bolivia o Argentina existen impuestos que gravan el patrimonio de los contribuyentes. No obstante, resulta un tanto curioso que en algunas jurisdicciones el nombre que se le ha dado es un poco diferente y hasta confuso. En Argentina, por ejemplo, el mismo se denomina *Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta* en el caso de las personas jurídicas y el mismo es acreditable frente al Impuesto a las Ganancias. En Bolivia, el impuesto sobre el patrimonio, creado por la ley 843 de 1986, se denomina *Impuesto sobre las utilidades de las empresas*, también conocido como *Impuesto a la Renta Presunta de las Empresas*, pues el artículo que lo consagra utiliza ambas expresiones, e irónicamente, en lugar de referirse a una imposición sobre la renta, grava el patrimonio neto de las personas jurídicas de ese país. Como fuente que recopila los principales tipos impositivos en las jurisdicciones, recomiendo consultar International Bureau of Fiscal Documentation. IBFD. *Country surveys and country analysis*. (2014).

rente y exclusivo, a través del cual se aclare o amplíe su aplicación frente al Derecho Tributario; o (ii) se les entienda en su contenido o alcance común⁶.

En esta medida se ha aceptado que lo que se denomina o conoce como capital, al mismo tiempo se reconozca en otros ámbitos como patrimonio o ganancias. Es por esto que, en primera medida, el impuesto que grava el capital (esto es, que grava la posesión, movilización, integración o consolidación de riqueza) genera tantos inconvenientes en su etiqueta, en su nombre. Una maraña lingüística que precisamente (si se me permite el uso de la expresión) han pretendido explotar algunos gobiernos, como el colombiano, y legisladores. Y es que, como se verá más adelante, de definirse precisamente conceptos tales como riqueza o patrimonio, el legislador colombiano se vería –de alguna u otra manera– compelido al uso estricto de los conceptos y no podría modificarle tan fácilmente el nombre al mismo tributo, en una u otra reforma tributaria.

Con precisión o imprecisión, reconocidos autores como Giuliani Fonrouge o Georges Ripert⁷ han rechazado por completo la utilización del concepto de patrimonio y proponen como más rigurosa la utilización del concepto fortuna. A los ojos del autor, la utilización del concepto patrimonio supone una noción mucho más amplia que la de capital, pues implica un conjunto universal de cosas, compuesto por todos los derechos y todas las cargas de una persona.⁸

Desde el punto de vista tributario en Colombia –y especialmente desde la perspectiva de la depuración de la base gravable del impuesto sobre el patrimonio–, el Estatuto Tributario y las normas que lo componen hablan de patrimonio bruto, patrimonio líquido y patrimonio neto. Dicha utilización, a juicio del autor, no es tan precisa y causa un verdadero problema conceptual que no ha podido ser superado con la aplicación de la autonomía calificadora del Derecho Tributario.

Como concepto genérico, el Estatuto utiliza patrimonio bruto entendido como el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el con-

6 Cita original del profesor Álvaro Mejía Salazar. *Propuesta de adecuación de los principios de legalidad y reserva de ley a las conceptualizaciones tributarias*. Revista 65 del Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá, 2011. Pp. 179 y 180. Para ver la fuente primaria, dirigirse a Eusebio González García. *La interpretación de las normas tributarias*. Pamplona: Editorial Aranzadi, 1997. Página 56.

7 Carlos Giuliani Fonrouge y Susana Navarrini. *Imposición al Capital*. Pp. 91 y ss. Ediciones Depalma, Buenos Aires. (1983).

8 Desde un punto que concilia los aspectos societarios y contables, pero en todo caso aceptando el carácter más amplio del concepto patrimonio, el profesor Armando Parra afirma que “El patrimonio líquido corresponde al valor neto que posee un contribuyente, o sea el total del activo o patrimonio bruto menos el pasivo. En el caso de las sociedades el resultado puede obtenerse también desde un punto de vista contable sumando el capital, el superávit, reservas, utilidades por distribuir, etc. En esa forma el capital es una parte del patrimonio, aquella integrada por los aportes de los asociados representados por acciones o derechos sociales.” Véase: Armando Parra Escobar. *Planeación tributaria y organización empresarial. Estrategias y objetivos*. Ed. Legis. Cuarta Edición. Página 283. Bogotá D.C. (2006). Así mismo, frente a la posición expuesta, véase concordancias. Mauricio Plazas Vega. Op. Cit. Página 355.

tribuyente en el último día del año o período gravable⁹. Dicho concepto, como puede concluirse fácilmente, está principalmente referido a activos. Con esto, se genera una situación bastante confusa si se parte de la premisa de que el concepto de patrimonio supone una universalidad contenedora de activos y pasivos. Y es que si en gracia de discusión se quisiera dilucidar lo anterior trayendo a colación otros términos, el estatuto también habla de patrimonio líquido. Como bien sabrá el lector, para la obtención de dicho “patrimonio”, es necesario detraer del patrimonio bruto las deudas a cargo del contribuyente. Y aun cuando pareciera que sea el “patrimonio líquido” el verdadero concepto de “patrimonio”, no deja de ser impreciso el uso en la terminología. Más, si por ejemplo, el concepto capitalización se utiliza recurrentemente para referirse al aumento del “capital”, el cual conlleva indefectiblemente a la noción de patrimonio.

El embrollo no se dilucida tampoco desde el punto de vista de la legislación comercial, pues en el Código Comercial se habla constantemente del “capital”. Así, el Código de Comercio utiliza las expresiones capital autorizado, capital suscrito, capital pagado y capital social¹⁰, pero poco o nada se habla de patrimonio, y mucho menos de patrimonio líquido o bruto.

Y en la doctrina, aun cuando por ejemplo, el profesor Armando Parra Escobar realiza en su obra “Planeación Tributaria y Organización Empresarial” un interesante análisis sobre los conceptos de capital, patrimonio, patrimonio fiscal, patrimonio bruto y patrimonio líquido, no queda claro tampoco cuál es su posición frente a cuál es el concepto con mayor rigurosidad jurídica a utilizar, precisamente por el uso indistinto y a veces diferenciado que utiliza nuestra legislación¹¹.

Así pues, teniendo en cuenta el enredo conceptual anteriormente planteado, quizás generado por un lado e insuperado por otro, por la autonomía calificadora del Derecho Tributario; el presente escrito en adelante elige por preferencia el concepto genérico de patrimonio, pues si bien puede adolecer de las contradicciones relacionadas con su definición *per se* (v.gr. sus especies de patrimonio “bruto” versus patrimonio “líquido”) se considera que dichas falencias afectan la tecnicidad de las especies, mas no del género (que como se mencionó, debería asociarse al concepto de patrimonio líquido, el cual, efectivamente corresponde en la legislación colombiana a la universalidad susceptible de ser gravada con los diferentes tributos). En esa medida, se utilizará el concepto “patrimonio” pues su universalidad brinda un contenido no solo tributario, sino también comercial que engloba no únicamente riqueza (el capital) sino también los conceptos-espe-

9 Artículo 261 del Estatuto Tributario.

10 Véase Código de Comercio de Colombia. Artículos 98, 110, 122, 457, entre otros.

11 Véase Armando Parra Escobar. *Planeación tributaria y organización empresarial. Estrategias y objetivos*. Ed. Legis. Cuarta Edición. Pp. 283-288. Bogotá D.C. (2006).

cie de patrimonio bruto, líquido y gravable que, afortunada o infortunadamente, maneja el Estatuto Tributario colombiano. En síntesis, un concepto integral que no dé paso a equivocaciones por defecto.

1.2. Desarrollo normativo de la tributación sobre el patrimonio en Colombia y elementos esenciales de los gravámenes

Una vez se ha analizado el concepto del patrimonio y su utilización, confusión y crítica respecto de otros conceptos, se procede a analizar el desarrollo de los tipos fiscales que autónomamente han tomado el mismo, como objeto de gravamen en la legislación colombiana en los últimos años¹². Así pues en las líneas siguientes se esboza un breve recuento y contexto en el que cada tributo fue creado, sin dejar a un lado sus elementos esenciales, para finalizar con algunas conclusiones al respecto de las similitudes de los mismos.

1.2.1. Impuesto para preservar la seguridad democrática. Decreto 1838 de 2002

El 11 de agosto de 2002, a través del Decreto 1837, el Gobierno del recién elegido presidente Álvaro Uribe, declaró el estado de conmoción interior. Con base en esta norma, expidió el Decreto 1838 de 2002 con el cual se creó el “Impuesto para preservar la Seguridad Democrática”. El recaudo de este gravamen se destinó a atender las erogaciones necesarias para conjurar las causas de perturbación, evitar que se extendieran, y garantizar que cesaran los motivos que originaron la declaratoria de conmoción interna.

Respecto a los elementos esenciales del mismo, la tarifa del impuesto fue del 1.2% liquidado sobre el valor del patrimonio líquido poseído al 31 de agosto de 2002, pudiendo deducir el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales a 31 de agosto de 2002. Tratándose de las personas naturales, adicionalmente, se podían excluir de la base los aportes obligatorios a los fondos de pensiones.

El Decreto 1837 fue estudiado de cara a la Constitución Nacional y fue declarado exequible condicionalmente por la Corte Constitucional¹³ en el entendido de que los ingresos tributarios obtenidos con dicho gravamen deberían estar directa y específicamente encaminados a conjurar las causas de la perturbación y

12 No nos referiremos al impuesto sobre el patrimonio, creado como tributo complementario del impuesto de renta a través de la ley 78 de 1935; el cual dejó de existir desde el 1 de enero de 1992 como consecuencia de la entrada en vigencia de los ajustes por inflación a los estados financieros, y el cual, como se mencionó era un impuesto complementario y no autónomo.

13 Sentencia Corte Constitucional. C-786 de octubre 16 de 2002.

a impedir la extensión de sus efectos, como afirmaba la parte motiva del decreto. Sin embargo, y a pesar de realizar un análisis formal y material del acto y del impuesto, el Tribunal Constitucional colombiano no se pronunció respecto de lo progresiva o regresiva que resultaba la imposición al patrimonio, sus efectos colaterales o su inequidad intrínseca, permitiendo así -y sin que nadie lo viera venir- que se abriera la puerta de entrada al régimen tributario colombiano al impuesto sobre el patrimonio por los siguientes años (hasta ahora ya vamos en 12); y alejándose así la sentencia de la corte colombiana de las posiciones constitucionales de vanguardia en el mundo, donde tribunales de cierre en otras jurisdicciones, ya habían proferido fallos en los que declaraban como inconstitucionales tales tributos¹⁴.

1.2.2. Impuesto al patrimonio. Ley 863 de 2003

Posteriormente –y como el decreto que creaba el impuesto para la seguridad democrática establecía claramente que el mismo se causaría por una sola vez sobre el patrimonio líquido que poseían los sujetos pasivos a 31 de agosto de 2002– el Capítulo V del Título II del Libro I del Estatuto Tributario (artículos 292 a 298-3) fue modificado por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003, creando así el gravamen conocido por primera vez como “impuesto al patrimonio”, por los años gravables 2004 a 2006.

Respecto a los elementos esenciales del mismo, el hecho generador del impuesto fue la posesión de riqueza¹⁵ a 1º de enero de cada año gravable cuyo valor fuera superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000) tomando como valor base el año 2004. La tarifa del impuesto fue del 0.3% y la base imponible del impuesto estaba constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1º de enero de cada año gravable (2004, 2005, 2006), sin tener en cuenta el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos millones de pesos (\$200.000.000) (valor año base 2003) del valor de la casa o apartamento de habitación. La Ley 863 sería revisada por la Corte Constitucional y nuevamente su estudio sería bas-

14 Sin duda la sentencia más renombrada internacionalmente fue la proferida por el Tribunal Constitucional Federal Alemán (*Bundesverfassungsgericht*), el 22 de junio de 1995. Quien declaró que el Impuesto al Patrimonio en Alemania (*Vermögenssteuer*) era contrario a los principios de igualdad, equidad y justicia tributarios, derivados de la norma fundamental alemana (*Grundgesetz*). El profesor Martín Acero S. presenta algunos de los argumentos del tribunal alemán y recomienda la lectura de Carolina Rozo Gutiérrez. *Impuesto al patrimonio: la confrontación de la necesidad recaudatoria del Estado vs. Los principios constitucionales*. En: Memorias XXIX Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. ICDT. (2005). Cita original de: Martín Acero Salazar. *Algunos aspectos de la ley 1739 de 2014- su alcance y sus efectos*. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2015.

15 La misma ley aclaró, en su artículo 17, que el término “riqueza” era equivalente al total del patrimonio líquido del obligado.

tante formal y limitado. Solo se hicieron pronunciamientos acerca de los cargos propuestos relativos al principio de reserva de ley y al debido proceso en materia tributaria¹⁶. Con esto, se impidió un nuevo análisis sistemático y en el que se aludiera con profundidad a la multiplicidad de tributación del patrimonio o a lo regresiva que podía resultar la medida¹⁷.

1.2.3. Impuesto al patrimonio. Ley 1111 de 2006

Justo antes que el impuesto al patrimonio perdiera toda vigencia, los artículos 25 a 30 de la Ley 1111 de 2006 modificaron dichas normas para extender el mismo impuesto hasta el año gravable 2010 e incluir como sujetos pasivos a las sociedades de hecho. Frente a sus elementos esenciales, como hecho generador se determinó la posesión de riqueza a 1º de enero del año 2007, cuyo valor fuera igual o superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000) y la tarifa fue del 1.2%, aplicada de nuevo sobre el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1º de enero del año 2007, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos veinte millones de pesos (\$220.000.000) del valor de la casa o apartamento de habitación. En términos materiales, ningún cambio sustancial al anterior impuesto al patrimonio.

1.2.4. Impuesto al patrimonio. Ley 1370 de 2009 y Ley 1430 de 2010

De igual manera, y siguiendo el *modus operandi* demostrado desde el 2003, el Gobierno Nacional presentó, justo antes de la desaparición del impuesto sobre

16 Afirmó la Corte en sentencia C-910 de 2004, frente al Impuesto al Patrimonio, que: "Como quiera que las normas demandadas, no obstante que establecen los elementos esenciales del impuesto al patrimonio, no afectan el núcleo esencial del deber de contribuir, ni desarrollan, con alcance integral y completo, los elementos de ese deber contemplados en la propia Constitución, ni establecen gravámenes que puedan considerarse como configuración de ese núcleo esencial del derecho, respecto de las mismas no cabe predicar la existencia de una reserva de ley estatutaria, y habrá de declararse su exequibilidad en relación con los cargos estudiados."

17 Sobre el particular, uno de los mayores problemas que afronta la imposición al patrimonio de los contribuyentes es la que se refiere a que el patrimonio fiscal, de ser gravado directamente, implica una múltiple tributación, situación abiertamente discutible. Y es que el latinazgo *non bis in idem* que sobre materia penal consagra la prohibición de sancionar dos veces lo mismo podría incluso ser traído a situaciones tributarias. Al respecto, aun cuando frente al ejercicio del poder tributario (en el caso del Congreso Nacional) y de la potestad tributaria de las entidades territoriales; no estamos en presencia de la facultad sancionadora o *ius puniendi* del Estado, sí resulta interesante la apreciación de cómo, existiendo una identidad de hecho, sujeto y fundamento; los mismos derechos apreciables en dinero conforman bases gravables en tipos fiscales diferentes (v.gr. Impuesto predial o Impuesto de vehículos). Y es que pareciera ser que el impuesto sobre el patrimonio está dirigido a bienes que, o ya fueron objeto de imposición en el momento en que se incorporaron y constituyeron al capital (como renta), o serán gravados después de su consolidación en renta, en caso de que dichos derechos sean utilizados como base para calcular la renta presuntiva; o incluso peor, en ambos casos, que -teniendo en cuenta también la imposición directa sobre el patrimonio de los contribuyentes- resultarían siendo tres entonces los casos en los que los mismos derechos formarían base gravable.

el patrimonio de la Ley 1111 de 2006, un proyecto de ley que regulara el particular. Es así como el Congreso Nacional aprobó la Ley 1370 de 2009, que creó y reguló el impuesto al patrimonio por el año 2011. Por su parte, el artículo 10 de la Ley 1430 de 2010, modificó y clarificó la forma de aplicar la tarifa del impuesto.

Respecto a los elementos esenciales de este impuesto al patrimonio, el hecho generador correspondió a la posesión de *riqueza* al 1° de enero del año 2011, cuyo valor fuera igual o superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000). Se causó por una única vez a una tarifa del 2.4% y 4.8%, aplicable al valor del *patrimonio líquido* del contribuyente poseído el 1° de enero del año 2011, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones poseídas en sociedades nacionales, así como los primeros trescientos diecinueve millones doscientos quince mil pesos (\$319.215.000) del valor de la casa o apartamento de habitación.

Dentro de los sujetos pasivos del impuesto al patrimonio de la Ley 1370, se consideraron las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta¹⁸.

1.2.5. Impuesto a la riqueza. Ley 1739 de 2014

Por último, y llegado el fin del impuesto temporal al patrimonio restablecido por la Ley 1370 de 2009, el Congreso de la República aprobó la Ley 1739 de 2014, creando así el denominado impuesto a la riqueza e introduciendo los artículos 292-2, 293-2, 294-2, 295-2, 296-2, 297-2 y 298-2 al Estatuto Tributario. Valga resaltarse que la constante regulación de la imposición sobre el patrimonio en Colombia ha resultado en una numeración bastante curiosa, pues todos los artículos sin guion (v.gr. 292, 293, 294...) fueron consagrados por la Ley 1111 de 2006 y todos los artículos con guion seguidos de un uno (v.gr. 292-1, 293-1, 294-1... etc.) fueron asignados por la Ley 1370 de 2010. Esta situación le permite al lector saber, a primera vista, qué artículo fue introducido por qué reforma.

Respecto de los elementos esenciales del impuesto a la riqueza, su hecho generador fue definido en la ley como la posesión de la misma¹⁹ al 1° de enero del

18 De acuerdo con el artículo 6 de la ley 1370, que adicionó el 297-1 del Estatuto Tributario, no estarían sujetas al pago del impuesto las entidades del régimen especial, así como las definidas en el numeral 11 del artículo 191 del Estatuto Tributario. Tampoco estuvieron sujetas al pago del impuesto las entidades que se encontraban en liquidación, concordato, liquidación forzosa administrativa y/o liquidación obligatoria

19 A diferencia de lo expresado en las otras normas del Impuesto al Patrimonio, la ley 1739 de 2014 estableció que el concepto de *riqueza* era equivalente al "total del *patrimonio bruto* del contribuyente poseído en la misma fecha menos las *deudas* a cargo del contribuyente vigentes en esa fecha", pero no habló de *patrimonio líquido*. Al respecto, resulta interesante preguntarse el porqué de dicho cambio en la técnica legislativa. Frente a esto, pareciera no existir una razón definitiva o evidente, pues el artículo 282 del Estatuto Tributario dispone que el patrimonio líquido es igual al patrimonio bruto del contribuyente (es decir todos los bienes y derechos apreciables en dinero que posea el contribuyente en el último día del ejercicio fiscal) menos las deudas a su cargo que afecten dicho patrimonio, bien sea producto de la actividad eco-

año 2015, cuyo valor fuera igual o superior a mil millones (\$1.000.000) de pesos. Por otro lado, con relación a la base gravable, el artículo fue bastante extenso en los rubros que deberían ser excluidos del patrimonio líquido del contribuyente. Más precisamente, la norma en cuestión estableció que la base imponible correspondía al valor del patrimonio bruto de las personas jurídicas y sociedades de hecho poseído a 1° de enero de 2015, 2016 y 2017 menos las deudas a cargo de las mismas vigentes en esas mismas fechas. En el caso de personas naturales y sucesiones ilíquidas, la base imponible correspondía al patrimonio bruto poseído por ellas a 1° de enero de 2015, 2016, 2017 y 2018 menos las deudas a cargo, vigentes en esas mismas fechas, excluyendo el valor patrimonial que tengan al 1° de enero de los respectivos años algunos²⁰ bienes, de los cuales resaltaremos dos, los cuales son recurrentes en las anteriores legislaciones:

1. En el caso de las personas naturales, las primeras 12.200 UVT²¹ del valor patrimonial de la casa o apartamento de habitación.

nómica que desarrolle el sujeto o bien que se originen a título personal. En síntesis, la diferencia no es más que semántica. Formal, mas no material.

20 De acuerdo con el artículo 4 de la ley 1739, se podrá detraer del patrimonio líquido, el valor patrimonial de los siguientes bienes:

“1. En el caso de las personas naturales, las primeras 12.200 UVT del valor patrimonial de la casa o apartamento de habitación.

2. El valor patrimonial neto de las acciones, cuotas o partes de interés en sociedades nacionales poseídas directamente o a través de fiducias mercantiles o fondos de inversión colectiva, fondos de pensiones voluntarias, seguros de pensiones voluntarias o seguros de vida individual determinado conforme a las siguientes reglas: En el caso de acciones, cuotas o partes de interés de sociedades nacionales, poseídas a través de fiducias mercantiles o fondos de inversión colectiva, fondos de pensiones voluntarias, seguros de pensiones voluntarias o seguros de vida individual el valor patrimonial neto a excluir será el equivalente al porcentaje que dichas acciones, cuotas o partes de interés tengan en el total de patrimonio bruto del patrimonio autónomo o del fondo de inversión colectiva, del fondo de pensiones voluntarias, de la entidad aseguradora de vida, según sea el caso, en proporción a la participación del contribuyente.

3. El valor patrimonial neto de los bienes inmuebles de beneficio y uso público de las empresas públicas de transporte masivo de pasajeros, así como el valor patrimonial neto de los bancos de tierras que posean las empresas públicas territoriales destinadas a vivienda prioritaria.

4. El valor patrimonial neto de los activos fijos inmuebles adquiridos y/o destinados al control y mejoramiento del medio ambiente por las empresas públicas de acueducto y alcantarillado.

5. El valor de la reserva técnica de Fogafín y Fogacoop.

6. Respecto de los contribuyentes de que tratan los numerales 4 y 5 del artículo 292-2 del Estatuto Tributario que sean entidades financieras del exterior el valor de las operaciones activas de crédito realizadas con residentes fiscales colombianos o sociedades nacionales así como los rendimientos asociados a los mismos.

7. Respecto de los contribuyentes de que tratan los numerales 4 y 5 del artículo 292-2 del Estatuto Tributario, el valor de las operaciones de leasing internacional así como los rendimientos financieros que de ellas se deriven, cuyos objetos sean activos localizados en el territorio nacional.

8. En el caso de los extranjeros con residencia en el país por un término inferior a cinco (5) años, el valor total de su patrimonio líquido localizado en el exterior.

9. Los contribuyentes a que se refiere el numeral 4 del artículo 19 de este Estatuto pueden excluir de su base el valor patrimonial de los aportes sociales realizados por sus asociados”.

21 Para el año 2015 el valor de la UVT es de \$28.279, lo que significa que el tope está fijado en \$345 millones de pesos aproximadamente.

2. El valor patrimonial neto de las acciones, cuotas o partes de interés en sociedades nacionales poseídas directamente o a través de fiducias mercantiles o fondos de inversión colectiva, fondos de pensiones voluntarias, seguros de pensiones voluntarias o seguros de vida individual determinado conforme a las reglas que la norma establece.

La alícuota aplicable a la base gravable antes mencionada fue diferenciada para personas jurídicas y personas naturales utilizando una figura progresiva, que varía entre 0.2% y 1.15% para personas jurídicas y 0.15% y 1% para personas naturales. Como sujetos pasivos del impuesto a la riqueza encontramos (i) las personas naturales, las sucesiones ilíquidas, las personas jurídicas y sociedades de hecho, contribuyentes del impuesto sobre la renta; (ii) las personas naturales, nacionales o extranjeras, no residentes en el país, respecto de su riqueza poseída directamente en el país o a través de establecimientos permanentes; (iii) las sociedades y entidades extranjeras respecto de su riqueza poseída directamente en el país o a través de establecimientos permanentes y (iv) las sucesiones ilíquidas de causantes sin residencia en el país al momento de su muerte respecto de su riqueza poseída en el país²². Para el momento de redacción del presente escrito cursaban ante la Corte Constitucional ocho demandas de inconstitucionalidad contra la Ley 1739 de 2014, sin que ninguna de ellas atacara directamente el establecimiento del impuesto al patrimonio como institución jurídica tributaria.

1.3. Análisis comparativo. ¿Podemos hablar de un “nuevo impuesto”? ¿Existe identidad fiscal y naturaleza homóloga en los casos antes referenciados?

Una de las preguntas que entonces se erige como más incisiva es si el “impuesto a la riqueza” en realidad se trata de un “nuevo impuesto” o si por el contrario se trata de la simple continuidad de los anteriores impuestos al patrimonio, con la diferencia formal de su denominación. La honorable Corte Constitucional, al analizar en su momento el gravamen a los movimientos financieros (GMF), se pronunció afirmando que este impuesto sí era nuevo por ser distinto de aquellos que al momento de su expedición se encontraban rigiendo en el marco normativo colombiano. Sobre el particular afirmó:

22 Exactamente igual que con el Impuesto al Patrimonio de la ley 1370 de 2009, el artículo 2 de la ley 1739 de 2014 establece que no estarán sujetos al Impuesto a la Riqueza las entidades del régimen especial, así como las definidas en el numeral 11 del artículo 191 del Estatuto Tributario. Tampoco estuvieron sujetas al pago del impuesto las entidades que se encontraban en liquidación, concordato, liquidación forzosa administrativa y/o liquidación obligatoria

“Cabe señalar, en primer lugar, que, en general, el carácter de “nuevo” de un tributo, condición que tiene significación para distintos efectos constitucionales, no depende de la calificación que al respecto se haga en la ley que lo crea, sino de la circunstancia de ser distinto de aquellos que estén rigiendo en el momento de su expedición. Sin embargo no por ello la norma que haga una tal calificación es, por ese solo hecho, inconstitucional, porque la misma puede tener un sentido pedagógico, que oriente la aplicación de la norma, cuando efectivamente se trate de un nuevo impuesto.

(...)

El Gravamen sobre los Movimientos Financieros, no solo fue creado como nuevo por la ley, sino que no correspondía a ninguno sobre el que se hubiese aplicado la participación de los municipios en los ingresos corrientes de la Nación. (Resaltado por fuera del texto original)”.

Sobre esto, nótese entonces que, incluso partiendo de lo dicho por la Corte Constitucional, la denominación no es lo realmente importante, sino su diferencia elemental con el resto de tributos vigentes.

Sobre este particular, es claro que el impuesto a la riqueza, a pesar de denominarse diferente, guarda contundentes y evidentes relaciones con sus antecesores.

Como salta a los ojos del lector, los impuestos antes descritos, más allá de diferencias formales en la tarifa o en el cálculo de la base gravable, resultan ser impuestos similares que guardan relación e identidad, siempre refiriéndose a una imposición sobre el patrimonio líquido del contribuyente, menos algunos rubros especificados en cada una de las normas correspondientes. En palabras de los textos de los convenios para evitar la doble imposición, son impuestos que guardan una naturaleza idéntica o sustancialmente análoga. Y es que, aunque naturaleza homóloga no signifique *per se* identidad, sí nos brinda serias dudas sobre la diferencia sustancial de los tributos. Para efectos académicos solo basta revisar que los aspectos esenciales de los dos últimos, es decir el impuesto al patrimonio de la Ley 1370 de 2009 y el impuesto a la riqueza de la Ley 1739 de 2014, son bastante similares:

1.3.1. Frente a la base gravable

Como se analizó, el impuesto a la riqueza ha tenido una técnica legislativa un tanto diferente respecto del impuesto al patrimonio, al momento de determinar la base gravable. Sin embargo, en definitiva, ambos tributos han guardado relación en cuanto se refiere a que lo que se grava directamente es el patrimonio líquido del contribuyente, menos el valor patrimonial de determinados bienes. Si bien es

cierto difieren en una y otra ley, también es cierto que la Ley 1739 de 2014 mantiene la tradición de las anteriores normas que gravaron el patrimonio, de detraer de la base una parte del valor patrimonial de la casa o apartamento habitacional y excluir el valor neto de las acciones, cuotas o partes de interés.

1.3.2. Frente al hecho generador

El hecho generador, si bien ha cambiado de una a otra ley (mientras en la Ley 1370 se hablaba de riqueza que superara los tres mil millones, la Ley 1739 habla de los mil millones), el hecho económico, considerado en abstracto, sigue siendo el mismo. Esto es que el patrimonio líquido del contribuyente supere una determinada suma.

1.3.3. Frente a los sujetos pasivos

Aun cuando la Ley 1739 de 2014 ha incluido nuevos sujetos pasivos y ha utilizado la expresión “entidades”²³, sigue guardándose relación con la tradición de todos los anteriores impuestos que gravaron el patrimonio. Siguen figurando como sujetos pasivos del impuesto las personas naturales, las sucesiones ilíquidas, las personas jurídicas y sociedades de hecho, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios; elemento común en el resto de tipos fiscales anteriormente descritos. Es importante resaltar que la reforma tributaria tuvo como principal fin, aumentar la capacidad recaudatoria del aparato estatal para sanear un déficit en la hacienda pública colombiana. Dicho objetivo debe estar presente al analizar los sujetos pasivos, pues a pesar de mantenerse los mismos consagrados anteriormente, el espectro de sujetos fiscales se vio ampliamente modificado. Esto no quiere decir que se trata de un tributo diferente. Más allá de modificar una situación anterior (modificando los sujetos pasivos preexistentes), lo que se pretendió fue ampliar su ámbito de aplicación subjetivo.

Algunos elementos evidentemente cambiaron de impuesto a impuesto (entre otras cosas, el Impuesto a la Riqueza incluye a los extranjeros y a las sucesiones ilíquidas como sujetos pasivos, o en su defecto la tarifa se creó progresiva). Dichos cambios no correspondieron a modificaciones estructurales que redefinieran el impuesto, pues como se hace evidente, tanto los sujetos pasivos, el hecho generador y la base gravable, guardaron una naturaleza sustancialmente análoga²⁴.

23 El profesor Martín Acero realiza una interesante aproximación al concepto de “entidades”, a través de tres vehículos que no están claros en la legislación colombiana o que su definición como sujetos pasivos podría resultar un tanto extraña. El profesor analiza los trusts, las fundaciones de interés privado y los fondos de inversión constituidos en el exterior. Martín Acero Salazar. Op. Cit. Pp. 267 y ss.

24 Frente al particular, resulta útil traer a colación el Concepto 056875 del 09 de septiembre de 2013, en el cual la administración nacional de impuestos se refirió a la condición análoga entre el Impuesto para la Equidad (CREE) y el Impuesto sobre la Renta de cara al Convenio para evitar la doble imposición firmado

2. Los contratos de estabilidad jurídica

Las legislaciones cambiantes y la falta de certeza son una de las mayores preocupaciones en la economía internacional para los inversionistas extranjeros. Como manera de contrarrestar el efecto indeseado de las modificaciones legislativas, los Gobiernos alrededor del mundo²⁵ han buscado estabilizar las situaciones jurídicas y legales de los inversionistas que inyectan capital en sus diferentes territorios a través de la firma de contratos de estabilidad jurídica (en adelante “CEJ”)²⁶ o en general, a través del establecimiento de instrumentos para la estabilización de las situaciones jurídicas y legales.

En el presente acápite presentaremos una reseña sobre los contratos de estabilidad jurídica y su desarrollo en la legislación colombiana, analizando sus efectos y su aplicación.

2.1. Concepto de los contratos de estabilidad jurídica y su desarrollo en la legislación colombiana

Antes de adentrarnos en el estudio de los CEJ, resulta esencial afirmar que los mismos hacen parte de una categoría más amplia, conocida doctrinariamente como los instrumentos de estabilización jurídica. El profesor Peter Cameron, en su reporte final ante la AIPN²⁷, realizó un extenso estudio sobre la utilización de dichos instrumentos y las diferentes modalidades. Al respecto, se ha entendido que los mismos constituyen “todos los mecanismos, contractuales o de cualquier

entre Chile y Colombia. Al respecto, si bien el tema es diferente al que nos atañe en el presente estudio, no deja de resultar interesante cómo la administración acepta que con algunos cambios de depuración o de minoraciones estructurales no se afecte la identidad análoga de los tributos. Sobre el particular dijo la administración: “A su turno, en el Impuesto sobre la Renta el hecho generador lo constituye todo ingreso ordinario o extraordinario susceptible de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción. En armonía con el anterior elemento, la base gravable del Impuesto sobre la Renta se caracteriza por contener minoraciones estructurales – ingresos no constitutivos, costos, deducciones, etc. – que se restan de la suma de todos los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo del impuesto.

En el caso del Impuesto sobre la Renta para la Equidad, conforme con el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, se adoptó un gran porcentaje de las minoraciones estructurales contenidas en el Impuesto sobre la Renta. En este sentido, si bien las minoraciones estructurales no son idénticas en ambos impuestos, la determinación de su base gravable permite la depuración de ingresos, de tal manera que es pertinente concluir que la naturaleza de ambos tributos es sustancialmente análoga.

25 La frase no es completamente cierta. Interesantemente, no todos los países tienen la necesidad de ofrecer garantías de estabilidad jurídica a los inversionistas. Ejemplo de ello son Noruega y el Reino Unido donde la solidez de sus instituciones y la amplia percepción de estabilidad, claridad y transparencia en su entorno jurídico hace innecesario ofrecer este tipo de mecanismos. Ver Juliana Castaño y Paola Galeano. *Los contratos de estabilidad jurídica en Colombia: ¿Una verdadera herramienta para la protección de los intereses del inversionista extranjero y del estado colombiano?* Vol. 2, 01. Eafit Journal of International Law. Colombia. (Enero a Julio de 2011). Página 73.

26 Los *Contratos de Estabilidad Jurídica* no siempre adquieren dicho nombre. Si bien en Venezuela y Colombia se les ha asignado tal denominación, también se les conoce como *Contratos de Inversión* en países como Chile y Ecuador. En Perú, por otro lado, se les ha denominado *Contratos Ley*.

27 “Association of International Petroleum Negotiators”. AIPN por sus siglas en inglés.

tipo, que buscan sujetar las estipulaciones del contrato a condiciones económicas y legales específicas que las partes consideraran apropiadas al momento de perfeccionar el contrato²⁸”.

En esta medida, la expresión usual corresponde a cláusulas de estabilización, representadas en contratos suscritos por el Estado y los inversionistas. No obstante también existen cláusulas de estabilización directamente consagradas en la ley.

Para el caso colombiano, aun cuando la ley que reguló las cláusulas de estabilización, que se profirió por primera vez en el 2005, no hemos estado en presencia de cláusulas legales, propiamente dichas, sino de marcos sobre los cuales los inversionistas extranjeros pudieron solicitar y firmar los acuerdos de estabilidad con el Gobierno colombiano.

La norma que nos ocupa por ser la primera en ser introducida especialmente para ello en nuestro país fue la Ley 963 de 2005²⁹. Si bien actualmente se encuentra derogada por la Ley 1607 de 2012, aún se predica su aplicación en la realidad colombiana, pues los contratos firmados bajo su vigencia siguen rigiendo y teniendo plena eficacia. Así pues, el artículo 1 de la Ley 963 afirmó que:

“Mediante estos contratos [de estabilidad jurídica], 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.”

Y además de la anterior definición, se establecieron como requisitos en la norma, entre otras cosas, para la suscripción y aplicación de los CEJ que (i) el inversionista presentara una solicitud de contrato, acompañando de un estudio en el que se demostrara el origen de los recursos con los cuales se pretendían realizar

28 Cita original de Juliana Castaño y Paola Galeano. Op cit. Pp. 71 y ss.

29 Según Luz D. Buitrago los países pioneros de estas políticas de protección que desarrollaron la legislación sobre el Contrato de Estabilidad Jurídica fueron: Chile, en 1993 y Perú, en 1991, seguidos por Ecuador, en 1998, Venezuela en el 2002 y Colombia en el 2005. Ver Luz Dary Serrato Buitrago. *Una visión desde el derecho comparado de los contratos de estabilidad jurídica en Chile, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela*. Cuadernos de Maestría en Derecho No. 3. Universidad Sergio Arboleda. 2013. Documento consultado en línea <http://www.usergioarboleda.edu.co/investigacion-Derecho/edicion3/contratos-de-estabilidad-juridica-en-chile-colombia-ecuador-peru-venezuela.htm.pdf>, el 20 de marzo de 2015.

las inversiones. (ii) En los contratos se estableciera expresamente el plazo máximo para efectuar la inversión y se indicará el término de duración del contrato. (iii) En las cláusulas contractuales se transcribieran los artículos, incisos, ordinales, numerales, literales y párrafos de las normas emitidas por los organismos y entidades determinados en esta ley, así como las interpretaciones administrativas vinculantes, sobre los cuales se pretendía asegurar la estabilidad. Además que (iv) en los contratos de estabilidad jurídica se estableciera el monto y la forma de pago de la prima (la cual correspondía al 1% del valor de la inversión por cada año)³⁰.

2.2. Efectos generales y aplicación de los contratos de estabilidad jurídica

Como puede verse, para la aplicación de los CEJ era no solo necesaria la transcripción de las normas y las interpretaciones, sino además el pago de una prima económica, situación obvia en razón de la certeza que brindaría el Estado colombiano. Fue esta certeza la que determinó que inversionistas extranjeros se vieran tentados a presentar la solicitud para la suscripción de CEJ y pagar la prima requerida, así como el cumplimiento de los demás requisitos anteriormente dichos, esperando obtener, entre otros, los siguientes efectos:

1. Sostenibilidad de la situación más favorable. Al respecto, es importante tener en cuenta que la ley habla del derecho a seguir aplicando la norma o situación estabilizada cuando ocurra una modificación “que les sea adversa”.
2. Mantenimiento de la situación interpretativa más favorable, de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 1 de la ley.
3. Conservación de las posiciones adoptadas por decisiones y actos administrativos.
4. Consolidación, en otras palabras, de una confianza legítima en la administración y el gobierno, a través de los CEJ.

Teniendo en mente lo anterior surge la pregunta natural: ¿Qué pasa cuando se estabiliza una norma (v.gr. el impuesto al patrimonio de la Ley 1111 de 2006) y una nueva ley (v.gr. ley 1370 de 2009) crea un ‘nuevo’ gravamen que guarda identidad jurídica con el que se pretende estabilizar?

Desafortunadamente, la administración de impuestos analizó recientemente varias situaciones similares en las que, con la expedición de la Ley 1607 y la creación del CREE, se abrió el camino para el pronunciamiento oficial respecto

30 Sin embargo, la prima podía verse reducida en caso que la empresa invertida se encontrara en etapa improductiva, caso en el cual correspondería a 0.5%. Ver artículos 4 y 5 de la ley 963 de 2005.

de las 'nuevas normas' y la analogía de los gravámenes. Al respecto, la posición presentada fue siempre³¹ la de afirmar que, por tratarse de impuestos nuevos que no estuvieron descritos ni transcritos en el CEJ (uno de los requisitos que vimos para la procedencia de la estabilización), era imposible su aplicación respecto de aquellos. Una postura bastante criticable, teniendo en cuenta que ya se habían adoptado posiciones que confirmaban, por ejemplo, la analogía del CREE con la renta, para el caso de los convenios para evitar la doble imposición³².

3. El impuesto sobre el patrimonio frente a los contratos de estabilidad jurídica. Análisis de precedentes y del *status* actual frente al impuesto a la riqueza

En la medida en que la legislación en materia tributaria ha sido tan fluctuante en los últimos tiempos en nuestro país, los casos que pasan de la vía gubernativa a la vía jurisdiccional -con ocasión de los CEJ y el Impuesto al Patrimonio- no se han hecho esperar. El presente capítulo abarca algunos de los casos que han llegado a instancias jurisdiccionales y que permiten dar una luz sobre el tratamiento del recién creado impuesto a la riqueza, respecto de las cláusulas estabilizadoras de los gravámenes sobre el patrimonio de los contribuyentes.

3.1. El impuesto al patrimonio frente a los contratos de estabilidad jurídica. Análisis de precedentes

Para una mayor comprensión analizaremos entonces tres casos, de tres tribunales administrativos diferentes. A juicio del autor dos fallos fueron desafortunados, en la medida en que denegaron las pretensiones de aplicación del CEJ suscrito por el demandante. No obstante, un fallo del 2013 del Tribunal de Cundinamarca ha abierto la puerta para permitir que los CEJ establezcan los gravámenes con naturaleza homóloga, como es el caso de los impuestos a la riqueza y al patrimonio. Así las cosas, es clara la existencia de dos posiciones. Estas son:

3.1.1. Interpretación formalista y exegética. Tribunal Administrativo de Caldas en la sentencia de 18 de julio de 2013 y Tribunal Administrativo de Antioquia con la sentencia del 10 de septiembre de 2013

El positivismo jurídico que tiempos atrás se veía reflejado en la Teoría pura del Derecho sin duda marcó un antes y un después en la teoría jurídica mundial. El

31 Ver Concepto 41325 (100208221 527) de 09 de julio de 2014 y el Concepto 098797 del 28 de diciembre de 2010.

32 Ver Concepto 056875 del 09 de septiembre de 2013.

iuspositivismo se extendió en diversas jurisdicciones, alcanzando puntos máximos y ramificaciones en diferentes corrientes y subescuelas del pensamiento. Una de aquellas fue conocida como el formalismo, en la que se estableció claramente que el Derecho era un sistema lógico que no hallaba en sí mismo ni lagunas ni contradicciones internas, de lo que deriva que la única manera de interpretación posible es la literal.

De manera formal y exegética, los Tribunales Administrativos de Caldas³³ y de Antioquia³⁴ han resuelto casos que nos interesan, referidos al impuesto al patrimonio y situaciones de estabilización jurídica. Así, las sentencias que resolvieron las demandas con pretensión de nulidad simple y restablecimiento del derecho, a juicio del autor, se excedieron de formalistas, incluso hasta el punto de rayar con la inconstitucionalidad. Para delimitar la situación, los tribunales debieron decidir frente a sí los CEJ firmados por los demandantes –en los que se establecía claramente que el impuesto al patrimonio de la Ley 1111 de 2006 era estabilizado– también cobijaban las recién expedidas (para el momento de la discusión ante la administración) normas del impuesto al patrimonio en la Ley 1370 de 2009.

En el caso del Tribunal de Antioquia, se afirmó que el creado impuesto al patrimonio de la Ley 1370 de 2009 suponía una nueva institución jurídica que de ninguna manera podría haber sido regulado por el texto del CEJ. Esta aclaración lo que busca con la estabilización de la situación jurídica y legal es evitar que las normas futuras e inciertas, por demás desconocidas, puedan modificar o alterar la situación de quien pretende su mantenimiento. Así las cosas, falló el Tribunal afirmando:

“(…) Advierte la Sala que la Demandada tiene la razón en sus planteamientos como quiera que las disposiciones por virtud de las cuales le asiste a la accionante la obligación de declarar el Impuesto al Patrimonio por la vigencia del año 2011, al contrario de lo manifestado por dicha sociedad, no solamente son posteriores a las estabilizadas en virtud del plurinombre (sic) contrato de estabilidad jurídica, sino que además presentan un escenario diferente y paralelo al evidenciado en el contrato, pues aluden a la implementación del Impuesto al Patrimonio para el año 2011, con respecto a lo cual no se había hecho estipulación alguna en el referido convenio”.³⁵

33 Tribunal Administrativo de Caldas. Sentencia del Julio 18 de 2013. Proceso 2013-00034-00. Magistrado Ponente Carlos Manuel Zapata Jaimes.

34 Tribunal Administrativo de Antioquia. Sentencia del 10 de septiembre de 2013. Proceso 2012-00612-00. Magistrado Ponente Jorge León Arango Franco.

35 Sentencia Tribunal Administrativo de Antioquia del 10 de septiembre de 2013. Cita original de Martín Acero Salazar. Op. Cit. Página 284.

Y por su parte, el Tribunal Administrativo de Caldas afirmó lo mismo, refiriéndose expresamente a las normas y partiendo del hecho de que, si bien las leyes que crearon el impuesto al patrimonio regulaban elementos similares, no por ello podía hablarse de una prórroga o de un tributo idéntico. Manifestó el Tribunal que:

“(…) la norma proferida en el año 2009 efectivamente estableció o creó nuevamente el impuesto al patrimonio para el año gravable 2011, sin que pueda entenderse que por coincidir en algunos de sus elementos con el impuesto establecido en la ley 1111 de 2006 se trata del mismo tributo que ya venía siendo recaudado, es decir, no se trata de una prórroga, pues efectivamente como lo señala la entidad accionada en su contestación de la demanda, de haber sido ese el interés del legislador hubiese utilizado la expresión ‘prórroguese’ y no la expresión ‘créase’, que efectivamente es la que se empleó, y como se dijo, la posibilidad de continuar cobrando el mismo por parte de la DIAN solo surgió a partir de la expedición de la nueva ley, que fue la que nuevamente lo instituyó.”

Como puede desprenderse de la lectura de los apartes transcritos, la posición de los tribunales de Antioquia y Caldas se limitó claramente a una interpretación formal y exegética de la redacción, tanto de los CEJ, como de las normas que crearon los impuestos al patrimonio. Esta posición parece bastante discutible teniendo en cuenta que en la realidad los CEJ se firmaron para, específicamente, evitar la nueva imposición de cargas o situaciones desfavorables, pretendiendo con ello recibir un beneficio y por lo cual, es claro, se pagaron sumas de dinero considerables a título de primas de estabilización.

Por último, quisiera mencionar que contra la sentencia proferida por el Tribunal de Antioquia, se interpuso recurso de apelación y actualmente se encuentra en despacho para fallo, en la Sección Cuarta del Consejo de Estado. Frente a este proceso, a pesar de no existir aún publicación, ni conocimiento del proyecto de fallo, sí es público el concepto de la Procuraduría Nacional, en el que se solicita que se revoque la sentencia de primera instancia y, como consecuencia de ello, se acceda a las pretensiones del demandante³⁶. En esta medida, dichas situacio-

36 Al respecto, afirma el Concepto 133-322300-2014 del 22 de septiembre de 2014 de la Procuraduría General de la Nación, dentro del Proceso con Radicado no. 05001233100020120061201. C.P: María Teresa Ortiz, que: *“(…)Es decir, que por virtud del contrato de estabilidad jurídica suscrito en el año 2009, a la sociedad actora se le garantizó que las normas antes indicadas que regulaban el impuesto al patrimonio, se le aplicaban hasta el año 2010 solamente, puesto que así lo consagraban las mismas y en eso consistía la finalidad de la estabilidad jurídica prevista en el artículo 1° de la ley 963 de 2005 y lo dispuesto por la Corte Constitucional al declararla exequible.*

De tal manera que la actora no podía quedar sujeta a dicho impuesto para el año 2011 con base en la ley 1370 de 2009 que lo prorrogó, en cuanto es claro, al tenor de lo expuesto, que se trataba de un periodo gravable que por razón de esta ley no podía quedar incluido en dicho contrato de estabilidad jurídica que suscribió.

nes están pendientes de ser definitivamente decididas por el Consejo de Estado y estaremos atentos a la resolución de las mismas en el fallo de la alta Corporación, proyecto de fallo que se encuentra listo y en despacho desde el 1 de octubre del año 2014.

3.1.2. Interpretación sistemática y garantista. Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Sentencia del 17 de julio de 2013

A pesar de las sentencias precitadas y ya también comentadas por otros autores en otras instancias³⁷, concurrente y paralelamente a estas, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca proferiría la Sentencia del 17 de julio de 2013, dentro del expediente No. 2012-00130-00³⁸. Dicha demanda de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por la Sociedad de Fabricación de Automotores S.A.-SOFASA S.A., marcaría una posición jurisprudencial muy interesante que abriría la puerta para que, desde estrados judiciales, se pretenda la no aplicación del impuesto a la riqueza en los casos en los que se firmaron CEJ.

Al respecto, el demandante solicitó expresamente que se declarara la nulidad del formulario a través del cual declaró y liquidó un impuesto al patrimonio, debido a que la sociedad no se encontraba obligada a pagar dicho impuesto en virtud del contrato de estabilidad jurídica firmado con el Estado colombiano. El tribunal, después de analizar los argumentos de las partes y el desarrollo normativo de la imposición al rubro patrimonio en Colombia, afirmó que:

“Al revisar el desarrollo normativo que ha tenido el impuesto al patrimonio, encuentra la Sala que en efecto han sido tres leyes las que han definidos sus supuestos dentro del ordenamiento para su sujeción desde su creación, es decir desde la Ley 863 de 2003.

Bajo ese entendido la precitada Ley 863 de 2003 es la normativa originaria de la que derivan las siguientes dos, las cuales estima esta Corporación son prórrogas de las vigencias para la aplicación del mismo.

En efecto, al comparar los artículos que determinan el establecimiento del impuesto y del hecho generador en la ley primigenia, se encuentra que los mismos no cambian o distan de los elementos desarrollados en las leyes

En ese orden, no estaba obligada a presentar la declaración del impuesto al patrimonio por el año 2011, razón por la que debe declararse sin efectos la presentada por dicho periodo, acorde con lo dispuesto por el artículo 594-2 del E.T.”

37 Véase por ejemplo Martín Acero Salazar. *Algunos aspectos de la ley 1739 de 2014- su alcance y sus efectos*. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2015. Igualmente, el artículo publicado en la Revista Portafolio. Juan Esteban Sanín. “*El impuesto a la riqueza*”. Publicado el 4 de diciembre de 2014.

38 Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Sentencia del 17 de julio de 2013. Expediente no. 25000233700020120013000. Magistrada Ponente la Dra. Gloria Isabel Cáceres Martínez.

posteriores, sino que estas han realizado una prórroga de su determinación en el tiempo, sin introducir una modificación sustancial al referido impuesto. Esto quiere decir que no se trata de un impuesto nuevo, sino que sustancialmente es el mismo impuesto al patrimonio con todos sus elementos, pero que se ha ido prorrogando en el tiempo.

Conforme lo expuesto, la Sala concluye que el impuesto al patrimonio de la Ley 1370 de 2009 es una prórroga de la Ley 1111 de 2006, y esta a su vez es una prórroga del impuesto al patrimonio establecido por la Ley 863 de 2003”.

Y más adelante, con un párrafo que no se podría considerar sino valiente y acorde con la figura de la estabilización jurídica, la misma Constitución Nacional y los principios de transparencia de la administración, de debido proceso y de confianza legítima; el Tribunal concluyó:

“Ahora bien, tal y como lo ha establecido la doctrina y la jurisprudencia, entre ellas la citada en precedencia, el compromiso del Estado frente al régimen de estabilidad jurídica es precisamente que el inversionista tenga la confianza y seguridad de que aquellos incisos, ordinales, literales, párrafos o artículos específicos de leyes o actos administrativos, que sean trascendentales para conformar su decisión de invertir, no le sean modificados en su detrimento; y en el presente caso es claro que el contrato de estabilidad jurídica suscrito por la sociedad actora contiene una cláusula de estabilización del impuesto al patrimonio conforme a la modificación introducida por la Ley 1111 de 2006, cuyos elementos no variaron en la Ley 1370 de 2009”.

Es de resaltar la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, quien no solo tomó una posición vanguardista, sistemática y garantista al declarar nula la declaración del impuesto al patrimonio del demandante, sino que además afirmó que la distinta reglamentación del gravamen al patrimonio no era otra cosa que una simple prórroga de aquella norma primigenia representada en la Ley 863 de 2003, y a nuestro concepto, más específicamente del Decreto 1838 de 2002.

Por último, al igual que la sentencia del Tribunal de Antioquia, la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca fue recurrida, y se encuentra actualmente en la Sección Cuarta del Consejo de Estado. Nuevamente, estamos a la espera de lo que decida dicha institución.

3.2. El impuesto a la riqueza frente a los contratos de estabilidad jurídica de acuerdo con los precedentes en el impuesto al patrimonio

Teniendo en cuenta los antecedentes jurisprudenciales antes expuestos y relacionados específicamente con el impuesto al patrimonio, el autor considera que el ámbito de protección de los CEJ sí debe cubrir el impuesto a la riqueza, en la

medida en que, como se analizó anteriormente, se guarda una relación frente a la naturaleza jurídica de los impuestos al patrimonio (hoy a la riqueza).

Desde el punto de vista del Tribunal Administrativo de Cundinamarca³⁹, explicitado en la Sentencia del 13 de julio de 2013, el inversionista extranjero por supuesto que puede solicitar la nulidad de su declaración del impuesto a la riqueza, amparado en los principios de confianza legítima, debido proceso y seguridad jurídica. El Gobierno Nacional no puede sacar provecho de la inexactitud de algunos términos o en su defecto simplemente cambiar la denominación de un tipo impositivo, para con ello pretender defraudar a los inversionistas que firmaron contratos de estabilidad jurídica. Menos cuando el impuesto que se pretende recaudar tiene profundos reparos de inconstitucionalidad en el mundo jurídico actual.

Y es que los argumentos que contrarían el establecimiento del impuesto sobre el patrimonio no tienen únicamente naturaleza jurídica, sino además económica. Resultaría irónico que el impuesto al patrimonio, instaurado principal y evidentemente en el ordenamiento jurídico colombiano como una herramienta plenamente recaudatoria, se convirtiera en un tributo con fines extrafiscales, que buscara –parafraseando al profesor Andrea Amatucci- la no realización del hecho gravado y la modificación de la conducta del contribuyente⁴⁰. Porque definitivamente, la confianza y la conducta del potencial contribuyente se verán abiertamente afectadas e influenciadas.

4. Conclusiones y recomendaciones

1. En muchos ámbitos, tanto legales como jurisprudenciales o doctrinales, se ha aceptado que lo que se denomina o conoce como capital. Al mismo tiempo se reconoce en otros ámbitos como patrimonio o ganancias. Es por esto que, en primera medida, el impuesto que grava el capital, esto es, que grava la posesión, movilización, integración o consolidación de riqueza genera tantos inconvenientes con su nombre.
2. La autonomía calificadora del Derecho Tributario ha sido en parte la causante de la confusión y a la vez ha intentado dirimir el embrollo lingüístico sobre la imposición del patrimonio en Colombia y en las diferentes jurisdicciones internacionales.

39 Y es que, como se mencionó, aun cuando dicha sentencia fue apelada y se encuentra para fallo desde octubre de 2014 en la Sección Cuarta del Consejo de Estado, bajo radicado 05001233100020120061201, el contribuyente siempre puede utilizar los argumentos allí condensados hasta su confirmación o revocación por parte de la alta corporación.

40 Andrea Amatucci. *Tratado de derecho tributario*. Tomo primero, Bogotá. Colombia, 2001, pp. 377 y ss.

3. En Colombia, el gravamen sobre el patrimonio líquido del contribuyente, se ha denominado en los últimos años impuesto para la seguridad democrática (Decreto 1838 de 2002), impuesto al patrimonio (Leyes 863 de 2003, 1111 de 2006, 1370 de 2009, 1430 de 2010) y ahora impuesto a la riqueza (Ley 1739 de 2014). Esta es una demostración de la fácil manera en que puede utilizarse la inexistencia de un concepto definitivo.
4. Con referencia a la imposición del patrimonio en Colombia, si bien algunos elementos evidentemente cambiaron de impuesto a impuesto, dichos cambios no correspondieron a modificaciones estructurales que redefinieran el impuesto, pues como se hace evidente, tanto los sujetos pasivos, el hecho generador y la base gravable guardaron una naturaleza sustancialmente análoga.
5. Para la suscripción de CEJ los inversionistas extranjeros debieron cumplir con un listado de requisitos y presentar solicitudes formales ante el Estado colombiano. Pagaron, de igual manera, una prima que garantizara el mantenimiento de las normas más favorables, de las interpretaciones y de las decisiones administrativas por ellos solicitadas.
6. Si bien han existido pronunciamientos jurisprudenciales en contra (v.gr. Sentencia del 10 de septiembre de 2013 del Tribunal Administrativo de Antioquia o la Sentencia del 18 de julio de 2013 del Tribunal Administrativo de Caldas); teniendo en cuenta la Sentencia del 13 de julio de 2013 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca y en general la estructura de los tipos fiscales impuestos en las Leyes 1111 de 2006, 1370 de 2009 y 1739 de 2014, el inversionista extranjero puede proceder a solicitar la nulidad de su declaración del impuesto a la riqueza, amparado en los principios de confianza legítima, debido proceso y seguridad jurídica. Frente a estas decisiones judiciales nos encontramos a la espera de los fallos definitivos de la Sección Cuarta del Consejo de Estado.
7. El Gobierno Nacional no puede sacar provecho de la inexactitud de algunos términos o en su defecto simplemente cambiar la denominación de un tipo impositivo, para con ello pretender defraudar a los inversionistas que firmaron Contratos de Estabilidad Jurídica, menos cuando el Impuesto que se pretende recaudar tiene profundos reparos de inconstitucionalidad en el mundo jurídico actual.

5. Bibliografía

- Alfredo Lewin Figueroa. *Historia de las reformas tributarias en Colombia*. Capítulo I, en *Fundamentos de la Tributación*. Universidad de los Andes y Temis, Bogotá D.C. (2008).
- Álvaro Mejía Salazar. *Propuesta de adecuación de los principios de legalidad y reserva de ley a las conceptualizaciones tributarias*. Revista 65 del Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá D.C. (2011).
- Andrea Amatucci. *Tratado de derecho tributario*. Tomo primero, Bogotá D.C., Colombia. (2001).
- Armando Parra Escobar. *Planeación tributaria y organización empresarial. Estrategias y objetivos*. Ed. Legis. Cuarta Edición. Bogotá D.C. (2006).
- Carlos Giuliani Fonrouge y Susana Navarrini. *Imposición al Capital*. Ediciones Depalma, Buenos Aires. (1983).
- Carolina Roza Gutiérrez. *Impuesto al patrimonio: la confrontación de la necesidad recaudatoria del Estado vs. Los principios constitucionales*. En: Memorias XXIX Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. ICDT. (2005).
- Concepto 056875 del 09 de septiembre de 2013 – DIAN
- Concepto 098797 del 28 de diciembre de 2010. – DIAN
- Concepto 133-322300-2014 de la Procuraduría General de la Nación, dentro del Proceso en el Consejo de Estado, con Radicado no. 05001233100020120061201. (C.P: María Teresa Ortiz; 22 de septiembre de 2014).
- Concepto 41325 (100208221 527) de 09 de julio de 2014 – DIAN
- Congreso de la República de Colombia. Ley 863 de 2002.
- Congreso de la República de Colombia. Ley 1111 de 2006.
- Congreso de la República de Colombia. Ley 1370 de 2009.
- Congreso de la República de Colombia. Ley 1607 de 2012.
- Congreso de la República de Colombia. Ley 1739 de 2014.
- Corte Constitucional. Sentencia C-876 de 2002. (M. P. Álvaro Tafur Galvis; 16 de octubre de 2002).
- Corte Constitucional. Sentencia C-910 de 2004. (M. P. Rodrigo Escobar Gil; 21 de septiembre de 2004).
- Corte Constitucional. Sentencia C-992 de 2001. (M. P. Rodrigo Escobar Gil; 19 de septiembre de 2001).
- Decreto 1837 de 2002. – Presidencia de la República de Colombia.
- Decreto 1838 de 2002. – Presidencia de la República de Colombia.
- International Bureau of Fiscal Documentation. IBFD. *Country surveys and country analysis*. 2014.

- Mauricio Plazas Vega. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Tomo I. Temis, Bogotá. (2005).
- Mauricio Plazas Vega. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Tomo II. Temis, Bogotá. (2005).
- Martín Acero Salazar. *Algunos aspectos de la ley 1739 de 2014- su alcance y sus efectos*. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Bogotá D.C. (2015).
- Eusebio González García. *La interpretación de las normas tributarias*. Pamplona: Editorial Aranzadi. (1997).
- Sentencia Tribunal Administrativo de Antioquia del 10 de septiembre de 2013. Cita original de Martín Acero Salazar. Op. Cit. Página 284.
- Sentencia del Tribunal Constitucional Alemán del 22 de junio de 1995. Verfassungsrechtliche Schranken der Besteuerung des Vermögens. BVerfG, 22.06.1995 - 2 BvL 37/91.
- Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Sentencia del 173. Expediente no. 25000-23-27-000-2012-00130-0025000233700020120013000. (M. P. Gloria Isabel Cáceres Martínez; julio de 2013).
- Tribunal Administrativo de Caldas. Sentencia del Julio 18 de 2013. Proceso 2013-00034-00. Magistrado Ponente Carlos Manuel Zapata Jaimes.

