

La creación del Impuesto a la Riqueza como causal de incumplimiento de la Nación a los contratos de estabilidad jurídica

The Creation of the Wealth Tax as the Nation's Breach of Legal Stability Contracts

A criação do Imposto à Riqueza como causal de incumprimento da Nação aos contratos de estabilidade jurídica

MARÍA ELENA BONILLA PÁEZ¹
FABIO ANDRÉS ACERO GARCÍA²

Leyva Ontier Abogados - Bogotá, Colombia

Fecha de recepción: 24 de agosto de 2015
Fecha de aprobación: 30 de octubre de 2015

Página inicial: 97

Página final: 122

Resumen

La creación del Impuesto a la Riqueza obedeció a la necesidad de aumentar el recaudo fiscal para cubrir el déficit que enfrentaba el Gobierno en el año 2015. La idea de fondo, y que no fue revelada en los medios de comunicación de crear un impuesto “nuevo”, era poder cobrarlo a quienes hubieran suscrito contratos de estabilidad jurídica y por tanto tenían derecho a que no se les aplicara una renovación del Impuesto al Patrimonio. Sin embargo, el Gobierno no tuvo en cuenta

1 Abogada de la Pontificia Universidad Javeriana (Derecho 1994). Especialista en Finanzas Corporativas Colegio de Estudios Superiores de Administración - CESA y del Instituto Colombiano de Administración - Incolda (1998). Especialista en Régimen Jurídico, Financiero y Contable de los Impuestos en Colombia de la Universidad de los Andes (2001). Socia de Leyva Ontier Abogados. Correo electrónico: mbonilla@leyvaontier.com.

2 Abogado de la Universidad de Los Andes, Opción en Gestión (2015). Abogado junior de Leyva Ontier Abogados. Correo electrónico: facero@leyvaontier.com.

*Este artículo puede citarse de la siguiente forma: María Elena Bonilla Páez & Fabio Andrés Acero García. *La creación del Impuesto a la Riqueza como causal de incumplimiento de la Nación a los contratos de estabilidad jurídica*, Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, núm. 73, pág. 97, Bogotá D.C., noviembre 2015.

que desde un punto de visto teórico-jurídico los tributos se definen por el hecho generador. Teniendo en cuenta que los impuestos —a la Riqueza y al Patrimonio— comparten el mismo hecho generador, es posible concluir que el primero es tan solo una renovación o modificación del segundo. Lo anterior legitima a los inversionistas que hubiesen suscrito los contratos de estabilidad jurídica a reclamar sus derechos en instancias judiciales.

Palabras clave

Contratos de estabilidad jurídica, Impuesto a la Riqueza, Impuesto al Patrimonio, Derecho adquirido, Situación jurídica consolidada, Reforma tributaria, Hecho generador.

Abstract

The wealth tax³ emerged from the necessity to augment fiscal revenue in order to cover the deficit faced by the Government in the year 2015. The idea was to create a “new” tax in order to be able to impose it on companies that had engaged in legal stability contracts and where thus immune from any extension of the patrimony tax. However, the Government did not take into account that from a legal and theoretical standpoint, taxes are defined by the taxable event. Taking into account that the wealth and patrimony taxes share the same taxable event, it is possible to conclude that the former is only a mere extension of the second. The foregoing legitimates investors that had engaged in legal stability contracts to raise a claim.

Keywords

Legal stability contract, Wealth Tax, Patrimony Tax, Acquired right, Consolidated legal situation, Tax reform, Taxable event.

Resumo

A criação do Imposto à Riqueza obedeceu à necessidade de aumentar a arrecadação fiscal para cobrir o déficit que enfrentava o Governo no ano 2015. A ideia principal, e que não foi revelada nos meios de comunicação de criar um imposto “novo”, era poder cobrá-lo a quem tiveram suscrito contratos de estabilidade jurídica e, portanto, tinham direito a que não se lhes aplicara uma renovação do Imposto ao Patrimônio. No entanto, o Governo não teve em conta que desde

3 It is to be noted that “Impuesto al Patrimonio” is usually translated as “wealth tax”. However, in order to differentiate “Impuesto al Patrimonio” from “Impuesto a la Riqueza”, the former will be translated as “patrimony tax”.

um ponto de vista teórico-jurídico os tributos se definem pelo fato gerador. Tendo em conta que os impostos –à Riqueza e ao Patrimônio— compartilham o mesmo fato gerador, é possível concluir que o primeiro é tão só uma renovação ou modificação do segundo. O anterior legitima aos investidores que houvessem suscrito os contratos de estabilidade jurídica a reclamar seus direitos em instâncias judiciais.

Palavras-chave

Contratos de estabilidade jurídica, Imposto à Riqueza, Imposto ao Patrimônio, Direito adquirido, Situação jurídica consolidada, Reforma tributária, Fato gerador.

Sumario

Introducción; 1. Comparación del Impuesto a la Riqueza y el Impuesto al Patrimonio, 1.1. El aspecto espacial del hecho generador, 1.2. El aspecto personal del hecho generador, 1.3. El aspecto temporal del hecho generador, 1.4. El aspecto material del hecho generador, 1.5. Conclusiones sobre el hecho generador del Impuesto a la Riqueza y el Impuesto al Patrimonio, 1.6. El antecedente de la Ley 1370 de 2009; 2. La violación de los Contratos de Estabilidad Jurídica; 3. Efectos jurídicos de los contratos de estabilidad jurídica, 3.1. Los contratos de estabilidad jurídica como situaciones jurídicas consolidadas, 3.2. Los contratos de estabilidad jurídica como derechos adquiridos, 3.3. Implicaciones prácticas de la clasificación de los efectos del contrato de estabilidad jurídica y aspectos procedimentales de un eventual reclamo; 4. Conclusiones; 5. Bibliografía.

Introducción

A través de la reforma tributaria del año 2014 el Gobierno Nacional pretendió cubrir el gran déficit fiscal que amenazaba a la economía del Estado, para lo cual se valió de diferentes actos para aumentar el recaudo fiscal en \$12,5 billones de pesos⁴. Dentro de las normas contempladas en la Ley 1739 de 2014 el Gobierno incluyó la creación del “nuevo” Impuesto a la Riqueza; y es “nuevo”, entre comillas, pues se trata del mismo Impuesto al Patrimonio, disfrazado con un mero cambio de denominación. Este maquillaje gramatical en el que incurrió el Gobierno responde a un muy evidente objetivo: cobrar un impuesto sobre el patrimonio a las empresas que habían suscrito contratos de estabilidad jurídica respecto al Impuesto al Patrimonio. Esta intención del Gobierno quedó plasmada en la ex-

4 Ley 1739 de 2014, Exposición de motivos.

posición de motivos de la Ley 1739, toda vez que se hizo énfasis en la distinción de este impuesto, clasificándolo como nuevo para entre otras, cobrarlo a aquellas empresas suscriptoras de contratos de estabilidad jurídica. El Gobierno expuso lo siguiente:

“Es importante destacar que el Impuesto a la Riqueza que se propone en el presente proyecto de ley es un impuesto nuevo y distinto respecto de otros impuestos preexistentes”⁵.

Según dicho documento, el impuesto es nuevo pues tiene sujetos pasivos diferentes y una base gravable disímil al del Impuesto al Patrimonio. El raciocinio del Gobierno era simple: si la ley crea un nuevo artículo en el Estatuto Tributario introduciendo un impuesto con nombre diferente a los anteriores, no estaría cobijado por los contratos de estabilidad jurídica firmados por el Estado en el marco de la Ley 963 de 2005.

De hecho, el Ministro de Hacienda aseguraba, de forma un tanto impúdica, que la reforma tributaria garantizaba la estabilidad de las reglas de juego⁶. Sin embargo el cobro del Impuesto a la Riqueza a aquellas sociedades que tienen vigentes contratos de estabilidad jurídica demuestra que las reglas de juego no fueron estables; toda vez que incluso quienes suscribieron contratos con la expresa motivación de mantener estables las reglas de juego, pagando una sobre tasa para garantizar dicha estabilidad, fueron víctimas de los caprichos del Gobierno que incumplió las obligaciones contractuales de la Nación mediante la creación de este “nuevo” Impuesto a la Riqueza.

Quienes resultaron afectados por este cambio en las reglas de juego son treinta y siete (37) de las empresas más grandes del país⁷, de capital nacional y extranjero, que vieron gravemente afectadas sus operaciones nacionales por el nuevo impuesto. Si bien hay quienes podrían sostener que por tratarse de grandes empresas, deben estas contribuir con la financiación de la paz como ha sido presentada la necesidad de recaudo ante los medios de comunicación, no es admisible en un Estado de Derecho como el colombiano, aceptar de facto la violación a los principios constitucionalmente protegidos, so pena de castigar el emprendimiento empresarial.

5 Ibid.

6 Diario El País. Reemplazan el Impuesto al Patrimonio por el de la riqueza en reforma tributaria. <http://www.elpais.com.co/elpais/economia/noticias/reemplazan-impuesto-patrimonio-por-riqueza-reforma-tributaria>. (3, octubre, 2014).

7 La totalidad de los contratos de estabilidad jurídica vigentes puede ser consultada en la página web del Ministerio de Industria y Comercio. <http://www.mincit.gov.co/minindustria/publicaciones.php?id=17145>. Para determinar el número de empresas afectadas, se revisó cada uno de los contratos de estabilidad jurídica para definir el número de inversionistas que habían fijado las normas del Impuesto al Patrimonio como determinantes para la inversión.

Estas empresas que cubren todos los ámbitos de producción económica en el país, perderían los beneficios contemplados en los contratos de estabilidad jurídica suscritos, al tratarse de la creación de un nuevo impuesto (“a la riqueza”) y no una extensión o renovación de un impuesto anterior (“al patrimonio”).

El Gobierno no debería haber cobrado el Impuesto a la Riqueza a las empresas que hubiesen suscrito contratos de estabilidad jurídica pues, pese a las diferencias formales en la denominación, ambos tributos son sustancialmente iguales. Entonces, al tratarse de los mismos tributos, los cambios de denominación o de artículo dentro del ordenamiento no impiden la aplicación de los derechos garantizados mediante los contratos de estabilidad jurídica suscritos.

Para comprender el atropello en el que incurrió el Gobierno, será necesario proceder a estudiar en primera instancia por qué el Impuesto a la Riqueza es, jurídicamente, el mismo Impuesto al Patrimonio. En segunda instancia se explicará por qué el Impuesto a la Riqueza implica un incumplimiento a los contratos de estabilidad jurídica. Finalmente se deberá analizar el argumento según el cual el Impuesto a la Riqueza es un tributo nuevo, diferente del Impuesto al Patrimonio, que permite su cobro aún a pesar de los contratos de estabilidad jurídica.

1. Comparación del Impuesto a la Riqueza y el Impuesto al Patrimonio

A juicio del Gobierno, el cambio de denominación justifica clasificar el impuesto como “nuevo”. Sin embargo, ese argumento desconoce el hecho de que los tributos se identifican y definen por el hecho generador, sujeto pasivo y base gravable.

El hecho generador de un tributo es: “*la descripción legal, hipotética, de un hecho o conjunto de circunstancias a las cuales la ley les asigne la capacidad potencial de dar nacimiento a una obligación frente al Estado, de suerte que es la norma legal la que enuncia en forma abstracta, los hechos cuyo acontecimiento producen efectos jurídicos entre quien los realiza —contribuyente— y el Estado*”⁸. Pero la importancia del hecho generador no radica únicamente en dar nacimiento a la obligación tributaria, pues también se trata del elemento que define un impuesto y lo diferencia de los demás. El hecho generador es el “*elemento fundamental*” de un impuesto⁹ y, según la Corte Constitucional, es el elemento que define el perfil específico de un tributo¹⁰. Por lo tanto, para afirmar con certeza si

8 Consejo de Estado. Sección Cuarta. Radicado 9822 (C.P. Germán Ayala Mantilla; 14, julio, 2000).

9 Mauricio A. Plazas Vega. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. T. II. 2 ed. p. 697. Ed. Temis. (2005).

10 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-987 de 1999 (M.P. Alejandro Caballero Martínez).

el Impuesto a la Riqueza es un tributo nuevo o una modificación del tributo al patrimonio, será necesario comparar los respectivos hechos generadores.

El Impuesto al Patrimonio fue introducido al Estatuto Tributario mediante la Ley 863 de 2003, determinando el hecho generador en el artículo 293 de la siguiente forma:

*“El impuesto al que se refiere el artículo anterior se genera anualmente por **la posesión de riqueza a 1º de enero de cada año gravable** cuyo valor sea superior a tres mil millones de pesos”¹¹ (negrilla fuera del texto).*

El mencionado impuesto fue prorrogado por la Ley 1111 de 2006, que modificó el citado artículo 293 de la siguiente forma:

*“El impuesto al que se refiere el artículo anterior se genera anualmente por **la posesión de riqueza a 1º de enero del año 2007** cuyo valor sea igual o superior a tres mil millones de pesos”¹² (negrilla fuera del texto).*

Finalmente, la Ley 1370 de 2009 extendió la vigencia del Impuesto al Patrimonio, tal y como consta en los artículos 292-1 y 292-3, definiendo en este último el hecho generador así:

*“Por el año 2011, el Impuesto al Patrimonio al que se refiere el artículo 292-1, se genera por **la posesión de riqueza a 1º de enero del año 2011** cuyo valor sea igual o superior a tres mil millones de pesos”¹³ (negrilla fuera del texto).*

Por otro lado, el Impuesto a la Riqueza “creado” con la expedición de la Ley 1739 de 2014, estableció el hecho generador en el artículo 294-2 del Estatuto Tributario:

*“El Impuesto a la Riqueza se genera por **la posesión de la misma al 1º 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” (negrilla fuera del texto).*

Como se observa, el hecho generador de estos impuestos es **la posesión de riqueza a 1º de enero** de algún año específico. Se trata de un hecho generador idéntico para todos los casos, que al tratarse del elemento que “define el

11 Ley 863 de 2003 de la República de Colombia. Artículo 17.

12 Ley 1111 de 2006 de la República de Colombia. Artículo 26.

13 Ley 1370 de 2009 de la República de Colombia. Artículo 2º.

perfil específico de un tributo”¹⁴, permite concluir que en todos los casos se trata del mismo impuesto renovado, ampliado o modificado en el tiempo. Es importante destacar que en todas las diferentes vigencias del impuesto, tal y como ha quedado debidamente resaltado, lo que determina la generación del impuesto está delimitado por el mismo verbo rector: poseer. No se requiere de ningún acto del contribuyente, la mera tenencia de un patrimonio superior a una determinada cuantía genera el impuesto, independientemente de la destinación de los bienes o de las actividades de los sujetos pasivos.

Sin perjuicio de las anteriores consideraciones, analizaremos los diferentes elementos del hecho generador, con el fin de determinar si el Impuesto a la Riqueza es o no un impuesto nuevo creado por el actual Gobierno.

1.1. El aspecto espacial del hecho generador

Este aspecto del hecho generador “*indica el lugar en el cual el destinatario legal tributario realiza el hecho o se encuadra en la situación descrita por*”¹⁵ la ley. Al respecto, basta con decir que tanto el Impuesto al Patrimonio como el Impuesto a la Riqueza se causan dentro del territorio colombiano, en virtud del artículo 18 del Código Civil, que ordena la aplicación territorial de la ley colombiana.

1.2. El aspecto personal del hecho generador

El elemento personal hace referencia a: “*aquella persona que realiza el hecho o se encuadra en la situación que fue descrita*”¹⁶ por la ley. Se aclara que este aspecto no es lo mismo que el sujeto pasivo del tributo, aunque bien pueden coincidir en algunos casos, pues este último es sobre quien se obliga a pagar el tributo por virtud de la ley, aún si no ha realizado acción alguna¹⁷.

En este caso, quien realiza el hecho generador es el poseedor de riqueza. No importa cuánta riqueza posee ni el momento en que se mide dicha riqueza, pues esos son elementos que corresponden a otros aspectos del hecho generador. En ese sentido, el Impuesto a la Riqueza y el de patrimonio comparten el mismo aspecto personal del hecho generador.

14 Corte Constitucional. Sentencia C-987 de 1999 (M.P. Alejandro Martínez Caballero).

15 Héctor Belisario Villegas. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 8 ed. p. 359. Ed. Astrea.

16 *Ibíd.*, p. 355.

17 Sobre esta diferencia ver Mauricio A. Plazas Vega. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. T. II. 2 ed. p. 697. Ed. Temis. (2005); y Héctor Belisario Villegas. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 8 ed. pp. 355-356. Ed. Astrea.

1.3. El aspecto temporal del hecho generador

Este aspecto comprende el momento en que se configura el hecho generador, ya sea por su acaecimiento físico o por designación de la ley¹⁸. Podría pensarse que el Impuesto a la Riqueza no tiene el mismo aspecto temporal que el Impuesto al Patrimonio pues, tomando como referencia la causación, con respecto al primero ésta acaeció el 1º de enero de 2015, 2016, 2017 y 2018 para las personas naturales, respectivamente, mientras que en el segundo ocurrió el 1º de enero del año en que entró en vigencia la norma que lo adoptó.

Sin embargo, tal posición resulta errada, pues el año de causación es irrelevante para el aspecto temporal. La ampliación de un impuesto a años posteriores implica una extensión o renovación en el tiempo del tributo, pero no modifica el hecho generador, que se mantiene incólume. Así, cuando el legislador amplía un impuesto que tiene un límite temporal, no está modificando el hecho generador del impuesto sino renovando o extendiendo la vigencia del mismo. Como se verá más adelante (Sección II.F), esta es la posición de los Tribunales Administrativos de Cundinamarca y Antioquia y de la Procuraduría General de la Nación. El aspecto temporal del Impuesto al Patrimonio y a la riqueza, es decir el momento en que se configura el hecho generador, es el primer día del año designado por la ley, sea sucesivo o por una sola vez.

1.4. El aspecto material del hecho generador

El aspecto material “*consiste en la descripción abstracta del hecho que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que se halla. Es el núcleo del hecho imponible (...) el elemento descriptivo, al cual, para completar el supuesto hipotético, se le adicionan los restantes elementos (personal, espacial y temporal)*”¹⁹.

Ahora bien, la doctrina distingue dos elementos del aspecto material del hecho generador: por un lado el verbo rector²⁰ y la *materia imponible*²¹, es decir los bienes, operaciones o conceptos²² sobre los que recae el verbo rector²³.

De las normas citadas anteriormente, tal y como ya lo anticipamos, se observa que el verbo rector es “poseer” mientras que la *materia imponible* es la riqueza; tanto el Impuesto al Patrimonio como el Impuesto a la Riqueza tienen

18 Ibid., p. 361 y pp. 707-708.

19 Héctor Belisario Villegas. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 8 ed. p. 353. Ed. Astrea.

20 Héctor Belisario Villegas. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 8 ed. p. 353. Ed. Astrea y Mauricio A. Plazas Vega. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. T. II. 2 ed. p. 703. Ed. Temis. (2005).

21 Mauricio A. Plazas Vega, Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario, Tomo II, 2ª ed., Editorial Temis, 2005, pg. 703.

22 Entiéndase renta o patrimonio.

23 Héctor Belisario Villegas. Op. cit., p. 353.

como aspecto material del hecho generador el siguiente: “**poseer riqueza**”, definida ésta como el patrimonio líquido (patrimonio bruto menos deudas) poseído en las fechas establecidas por el legislador.

Entonces cabe preguntarse qué relación guarda la expresión “*cuyo valor sea igual o superior a \$1.000 millones de pesos*” en el Impuesto a la Riqueza. Podría pensarse que hace parte de la *materia imponible*, pues se relaciona con la riqueza. Sin embargo, se recuerda que, a juicio de la doctrina, la *materia imponible* es un bien, operación o concepto²⁴, y en ese sentido no hace parte de la *materia imponible* y, consecuentemente, no hace parte del aspecto material del hecho generador.

Por tanto surge la pregunta: ¿la expresión citada hace parte del hecho generador? La frase en cuestión es una limitación, que no corresponde a ninguno de los aspectos del hecho generador; es decir que no hace parte del hecho generador. Se trata de una exclusión legal, para que aquellas personas con un patrimonio inferior a \$1.000 millones de pesos (o \$3.000 millones en el Impuesto al Patrimonio) no sean gravados con el impuesto. Las exclusiones, claramente, no hacen parte del hecho generador que define el tributo.

1.5. Conclusiones sobre el hecho generador del Impuesto a la Riqueza y el Impuesto al Patrimonio

Tras el análisis anterior, queda claro que el hecho generador del Impuesto a la Riqueza y el del Impuesto al Patrimonio comparten todos los aspectos doctrinales que permiten identificar e individualizarlos. En otras palabras, el Impuesto a la Riqueza y el de patrimonio tienen el mismo hecho generador.

La única diferencia sustancial que existe entre el artículo 294-2 del Estatuto Tributario, que define el hecho generador del Impuesto a la Riqueza, y los artículos 293 y 292-3 *ibidem*, que definen el hecho generador del Impuesto al Patrimonio, es la expresión “*cuyo valor sea igual o superior a \$1.000 millones de pesos*”. Sin embargo, esta diferencia no hace parte del hecho generador, a pesar de estar consagrada en la misma norma que define a aquel, por los motivos expuestos anteriormente. Consecuentemente, esta divergencia entre el Impuesto a la Riqueza y el Impuesto al Patrimonio no permite diferenciar el primero del segundo.

Si se tiene en cuenta que el hecho generador es el “*elemento fundamental*” de un impuesto²⁵ y el elemento que define el perfil específico de un tributo²⁶, es

24 Entiéndase renta o patrimonio.

25 Mauricio A. Plazas Vega. Op. cit., p. 697.

26 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-987 de 1999 (M.P. Alejandro Martínez Caballero).

evidente que si dos impuestos comparten el mismo hecho generador entonces son el mismo tributo. En suma el Impuesto al Patrimonio y a la riqueza, son jurídicamente el mismo tributo, a pesar del cambio de nomenclatura y de la creación de una nueva norma.

1.6. El antecedente de la Ley 1370 de 2009

Existe un antecedente sustancialmente similar al caso objeto de estudio de este artículo.

La sociedad Sofasa S.A. suscribió un contrato de estabilidad jurídica con la Nación, representada por el Ministerio de Industria y Comercio, el 29 de noviembre del año 2007. Dicho contrato estableció como determinantes las normas del Impuesto al Patrimonio establecidas en la Ley 1111 de 2006. En el año 2011, Sofasa presentó la declaración del Impuesto al Patrimonio bajo los términos de la Ley 1370 de 2009. Recuérdese que esta última creó los artículos 292-1 y 292-3 del Estatuto Tributario, con la finalidad de extender el Impuesto al Patrimonio hasta el año 2011. La presentación de Sofasa de dicho impuesto obedeció al Concepto 98797 de 2010 de la DIAN, que consideraba que el Impuesto al Patrimonio introducido por la Ley 1370 de 2009 era “*un hecho nuevo en el mundo jurídico*” y, por tanto, no estaba cobijado por el contrato de estabilidad jurídica. Sin embargo, Sofasa solicitó tener por no presentada la declaración del Impuesto al Patrimonio, al considerar que no estaba obligada a presentar y pagar dicho impuesto por su contrato de estabilidad jurídica. La DIAN negó la petición, así como los recursos administrativos interpuestos por Sofasa, por lo que esta última procedió a demandar dichas decisiones administrativas.

Durante el proceso, la DIAN planteó que como la Ley 1370 de 2009 no se incluyó en las normas determinantes de la inversión (pues no existía al momento de suscribir el contrato), que entonces Sofasa no tiene derecho alguno a reclamar bajo el marco del contrato de estabilidad jurídica incumplimiento alguno.

Ante esta coyuntura, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca planteó que para determinar si Sofasa estaba obligada o no a presentar el Impuesto al Patrimonio de la Ley 1370 de 2009, debía en primer lugar determinar si este último era un impuesto nuevo o una prórroga en el tiempo del que fue establecido en el año 2006. Al estudiar las normas creadoras y modificadoras del Impuesto al Patrimonio y su hecho generador, transcritas anteriormente, el Tribunal afirmó lo siguiente:

“(...) al comparar los artículos que determinan el establecimiento del impuesto [al patrimonio] y del hecho generador en la ley primigenia, se encuentra que los mismos no cambian o distan de los elementos desarrollados en

las leyes posteriores, sino que estas han realizado una prórroga de su determinación en el tiempo, sin introducir una modificación sustancial al referido impuesto. Eso 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 tiempo²⁷ (resaltado por fuera de texto).

Como se observa, el Tribunal comparte la tesis de este artículo al afirmar que los elementos constitutivos del impuesto, y en particular el hecho generador, han sido los mismos desde la creación del impuesto en el 2003.

El Tribunal concluye que al no tratarse de un impuesto nuevo, sino del mismo Impuesto al Patrimonio creado anteriormente, entonces Sofasa tenía derecho a la protección establecida en el contrato de estabilidad jurídica, por lo que no podía aplicársele a dicha sociedad el Impuesto al Patrimonio de la Ley 1370 de 2009. En suma, se declaró la nulidad de los oficios de la DIAN y se dejó sin valor legal la declaración presentada por Sofasa.

La Sentencia del Tribunal contiene una interesante aclaración de voto por parte de la Magistrada María Marcela del Socorro Cadavid Bringe, que concluye lo siguiente:

*“(…) pretender justificar la negativa a dar validez a la estabilidad jurídica bajo el argumento de que no se trata de una prórroga de un impuesto preexistente sino de la creación de un impuesto nuevo, es un sofisma puesto que tanto si se trata de prórroga como si se trata de creación de un impuesto nuevo, no es posible su aplicación ya que la Ley 1370 de 2009 constituye el supuesto fáctico (en cuanto que es una modificación adversa al inversionista) que da lugar a que se tenga que dar aplicación a la ley [1111 de 2006] que solo contemplaba la causación del impuesto por los años 2007 a 2010 dejando por fuera el año 2011 y posteriores”*²⁸ (negrilla fuera de texto).

La posición de la Magistrada Cadavid es aún más proteccionista, pues establece que cualquier modificación adversa al inversionista, sea por un impuesto nuevo o por la prórroga de uno existente, justifica la aplicación de la ley anterior. Este sería, probablemente, la intención que tenía el inversionista que suscribió un contrato de estabilidad jurídica y que estuvo dispuesto a pagar la prima adicional para acceder a los beneficios de dicho contrato.

27 Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Sección Cuarta. Subsección A. Expediente 25000-23-37-000-2012-00130-00 (M.P. Gloria Isabel Cáceres Martínez; julio 17 de 2013).

28 Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Sección Cuarta. Subsección A. Expediente 25000-23-37-000-2012-00130-00 (M.P. Gloria Isabel Cáceres Martínez. Aclaración de Voto, M.P. María Marcela del Socorro Cadavid Bringe; julio 17 de 2013).

Pese a las acertadas consideraciones del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, este precedente similar no se encuentra cerrado. La DIAN presentó el recurso de apelación, que se encuentra al despacho del Consejero Jorge Octavio Ramírez Ramírez desde enero del año 2014²⁹.

Además, otro proceso con el mismo supuesto fáctico fue instaurado por Suamericana. El Tribunal Administrativo de Antioquia, amparado en la misma argumentación esgrimida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, emitió sentencia favorable para la sociedad demandante en contra de la DIAN, dejando sin efectos la declaración del Impuesto al Patrimonio del año 2011³⁰. En dicho proceso, la DIAN presentó nuevamente el recurso de apelación, y el proceso entró al despacho del mismo Consejero Ramírez en enero del presente año para fallo³¹, con la particularidad de un concepto de la Procuraduría que defiende la posición asumida por los Tribunales Administrativos de Antioquia y Cundinamarca³².

Al momento de escribir este artículo no se ha proferido sentencia en ninguno de los procesos. Sin embargo, la resolución de ambos procesos en el Consejo de Estado será muy interesante por el contenido teórico y académico que deberá emplear el alto tribunal para defender las sentencias apeladas o revocarlas. En todo caso, cualquiera de las dos decisiones genera un precedente trascendental para el objeto de estudio de este artículo.

2. La violación de los Contratos de Estabilidad Jurídica

Los contratos de estabilidad jurídica fueron creados mediante la Ley 963 de 2005 con el propósito de “*promover inversiones nuevas y de ampliar las existentes en el territorio nacional.*” Para lograr esto, “*el Estado **garantiza** a los inversionistas que [suscriban los contratos de estabilidad jurídica] 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***”³³ (negrilla fuera del texto).

Como se observa, el objetivo esencial al suscribir uno de estos contratos era garantizar una seguridad jurídica a una empresa dispuesta a realizar importantes inversiones dentro del territorio nacional, al aplicar de forma permanente las normas e interpretaciones vigentes al momento de suscribir el contrato y que

29 Se puede consultar mediante Radicado 25000-23-37-000-2012-00130-01.

30 Según la información obtenida del Concepto 194-424981-2014 del Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado del 5 de diciembre de 2014, ante la imposibilidad de obtener la sentencia del Tribunal.

31 Se puede consultar mediante Radicado 05001-23-31-000-2011-01755-01.

32 Consejo de Estado. Procurador Sexto Delegado. Concepto 194-424981-2014 (Diciembre 5 de 2014).

33 Ley 963 de 2005. Artículo 1°.

fueran específicamente identificadas en el mismo³⁴. En este punto se puede observar la falencia que tenía la Ley 963 y de la que se valió el Gobierno Nacional para justificar la creación del Impuesto a la Riqueza: la norma no prohíbe textualmente la aplicación de normas nuevas que continúen o renueven tributos temporales, como el Impuesto al Patrimonio, aun cuando estas normas hayan sido determinantes para la inversión.

Las empresas que suscribieron los contratos de estabilidad jurídica debían pagar una contraprestación por el beneficio que recibían³⁵. En ese sentido, los contratos de estabilidad jurídica no son una concesión del Estado para promover la inversión, sino un verdadero negocio jurídico entre dos partes con obligaciones onerosas y conmutativas; el Estado renunciaba a su potestad de imponer mayores tributos o restricciones a los inversores, y estos a su vez pagaban una prima por dicho beneficio.

Los inversionistas, por su lado, realizan las proyecciones de inversión bajo el entendido de saber cuál sería la carga fiscal que deberían asumir durante la vigencia del contrato. Dentro de las mismas proyecciones, los inversionistas incluyeron el costo de la prima contemplado en el artículo 5° de la Ley 963 como la contraprestación que deberían asumir para minimizar el riesgo.

Desafortunadamente, el cobro del Impuesto a la Riqueza deshace el fundamento fáctico sobre el que descansan las proyecciones de las diferentes inversiones realizadas por las treinta y siete (37) empresas afectadas. Las empresas preveían que no se les podría cobrar un impuesto sobre su patrimonio bruto durante la vigencia del contrato, pero la introducción del Impuesto a la Riqueza deshizo esa expectativa. Además, el riesgo que supuestamente habría sido eliminado mediante el pago de la prima del contrato de estabilidad jurídica vuelve a constituirse como una amenaza real frente a todas las otras normas que supuestamente protegería dicho contrato, generando una incertidumbre desde el punto de vista fiscal.

Consecuentemente, la Nación está incumpliendo las obligaciones contempladas en los contratos de estabilidad jurídica. Las obligaciones de la Nación se encuentran contempladas en la Cláusula Sexta o Séptima (según el caso), que establece: "**Obligaciones de la Nación. La NACIÓN se obliga a: -1. Garantizar al INVERSIONISTA que durante el término de duración del contrato se le continuarán aplicando las normas a que se refiere la cláusula cuarta, consideradas como**

34 Ibid., artículos 2° y 3°.

35 Ibid., artículo 5°.

*determinantes de la inversión, en el evento de que tales normas sean modificadas en forma adversa a aquel*³⁶ (subrayado por fuera de texto).

De esta forma, el Gobierno está violando sus obligaciones contractuales frente a aquellas empresas que hayan determinado las normas sobre Impuesto al Patrimonio como determinantes para la inversión. Esto teniendo en cuenta que los artículos 292 y 292-1 del Estatuto Tributario, al ser definidos como determinantes para la inversión, no podían ser extendidos, ampliados o renovados pues implicarían una desmejora en las condiciones que el inversor definió como determinantes.

Ante el aparente incumplimiento de la Nación de los contratos de estabilidad jurídica que hubiesen establecido las normas del Impuesto al Patrimonio como determinantes para la inversión, es claro que los inversionistas podrían reclamar en instancias judiciales la devolución del pago del Impuesto a la Riqueza. Para analizar este posible reclamo, se debe entender en primer lugar desde una perspectiva jurídica cuáles son los efectos de los contratos de estabilidad jurídica.

3. Efectos jurídicos de los contratos de estabilidad jurídica

Los contratos de estabilidad jurídica podrían constituir dos posibles consecuencias a favor de los inversores que los suscriban: (i) considerarse como derechos adquiridos, o (ii) establecer una situación jurídica consolidada en materia tributaria. A continuación se exploran ambas posibilidades.

3.1. Los contratos de estabilidad jurídica como situaciones jurídicas consolidadas

El Consejo de Estado explica que en materia tributaria, las situaciones jurídicas consolidadas son aquellas conductas del contribuyente desarrolladas bajo un supuesto legal que, a su vez, le otorga ciertos efectos inamovibles a esa conducta³⁷. En ese sentido, la consolidación de situaciones jurídicas implica que una ley posterior no puede modificar los efectos que se han generado mediante dicha consolidación, por el principio constitucional de irretroactividad en la ley³⁸.

En la misma línea jurisprudencial: “... *La Corte Constitucional Colombiana (sic) ha reconocido que el principio de irretroactividad de la ley tributaria “Preten-*

36 Ministerio de Industria y Comercio. La totalidad de los contratos de estabilidad jurídica vigentes. <http://www.mincit.gov.co/minindustria/publicaciones.php?id=17145>.

37 Consejo de Estado. Sección Cuarta. Expediente 3989 (C.P. Delio Gómez Leyva; junio 7 de 1993).

38 *Ibid.*

*de en esencia salvaguardar el principio de seguridad jurídica. En efecto, el hecho de que la norma tributaria tenga como característica el ser antecedente a la producción de las consecuencias normativas que establece, garantiza que el beneficiario o destinatario de la disposición la conozca, impide que el receptor o receptores de la norma tributaria sean sorprendidos con el gravamen y salvaguarda el principio constitucional de legalidad". Pero, al concretar la seguridad jurídica en algún conflicto tributario se concentra en la tesis tradicional de ocurrencia de los **hechos gravados** anteriores a la nueva ley, que son los únicos que considera dignos de protección, así como los cumplidos en el período anterior. Y al definir la prohibición de retroactividad ha optado por restringirla "únicamente cuando la norma incide sobre los efectos **ya producidos** en virtud de situaciones y actos anteriores pero no sobre "la proyección futura de los derechos"³⁹.*

En nuestra opinión, los contratos de estabilidad jurídica generan situaciones jurídicas consolidadas, por lo que las normas que fueron establecidas como determinantes para la inversión serán aplicables durante la totalidad de la vigencia del contrato, aún si son modificadas por la Administración o el Legislador. Desde esta perspectiva, el efecto de estos contratos se origina desde la misma Ley, que es la que le otorga la consecuencia de aplicar las normas determinantes para la inversión de forma ultractiva.

Teniendo en cuenta que, como ya se ha explicado, el Impuesto a la Riqueza y el de patrimonio son jurídicamente el mismo tributo, la creación del primero implica una violación de la situación jurídica consolidada de aquellos inversores que hubieran suscrito contratos de estabilidad jurídica y hubiesen señalado las normas del Impuesto al Patrimonio como determinantes para la inversión. En ese sentido, no puede el Gobierno pretender aplicar una norma retroactiva, sobre una situación que contractualmente el mismo Gobierno consolidó.

3.2. Los contratos de estabilidad jurídica como derechos adquiridos

Durante los años 90, la jurisprudencia del Consejo de Estado fue reiterativa en sostener que no existen derechos adquiridos en materia tributaria pues, a su juicio, estos pertenecían exclusivamente al ámbito del derecho privado⁴⁰. Aunque la Sala Cuarta del Consejo de Estado pareció reconocer en una única oportunidad un derecho adquirido en materia tributaria⁴¹, es la Corte Constitucional quien ha asumido la tarea de defender la existencia de derechos adquiridos en materia tributaria.

39 Lucy Cruz de Quiñones. Derecho transicional tributario y normas intertemporales en la Reforma Tributaria. Memorias de las 38 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. ICDDT. Febrero de 2014.

40 *Ibíd.*

41 Consejo de Estado. Sección Cuarta. Expediente 15503 (C.P. Ligia López Díaz; septiembre 13 de 2007).

En una primera instancia, la Corte Constitucional planteó que los beneficios tributarios a los que ha logrado acceder un contribuyente son considerados derechos adquiridos y, consecuentemente, no pueden ser desconocidos por legislación o normas posteriores. En su *ratio decidendi*, la Corte parecía equiparar los derechos adquiridos de las situaciones jurídicas consolidadas⁴².

En una oportunidad posterior, la Corte realizó una distinción de ambos conceptos, pero todavía sostenía la existencia de derechos adquiridos en materia tributaria. Al respecto dijo lo siguiente:

*“En materia tributaria, el concepto de derechos adquiridos está intrínsecamente vinculado con la garantía de protección de situaciones jurídicas consolidadas (...) Para que existan derechos adquiridos en materia tributaria deben existir por tanto situaciones jurídicas consolidadas, las cuales no pueden ser afectas o desmejoradas por la normatividad posterior, en detrimento de los intereses de los contribuyentes. El reconocimiento de los derechos adquiridos en materia tributaria exige por tanto que las leyes en esta materia rijan hacia el futuro, esto es, que **una ley tributaria posterior no pueda desconocer ni afectar situaciones jurídicas ya reconocidas de los funcionarios públicos, lo cual no obstante no impide que el legislador en este campo pueda modificar, crear o derogar impuestos o exenciones tributarias o que deba mantener beneficios fiscales de manera permanente, por cuanto hacia el futuro una ley puede modificar las normas tributarias sin que ello implique afectación de derechos adquiridos**”⁴³*
(resaltado por fuera de texto).

Como se observa, la Corte distingue los derechos adquiridos en materia tributaria, de las situaciones jurídicas consolidadas. Los primeros son consecuencia de los segundos. El derecho adquirido entra al patrimonio de un individuo después de lograr los requisitos para cumplir con la situación jurídica consolidada. El problema es que la Corte no aclara cómo nace el derecho adquirido: ¿surge con el reconocimiento de la autoridad al haber cumplido todos los requisitos?, o tal vez ¿emerge automáticamente con el cumplimiento de los requisitos necesarios para acceder a la situación jurídica consolidada?, y en el caso de los contratos de estabilidad jurídica, ¿el derecho adquirido surge al momento de suscribir el contrato o con el acto administrativo que da vía libre para la suscripción del contrato? Estos interrogantes, aunque conceptual y académicamente relevantes, escapan del propósito del presente artículo.

42 Corte Constitucional. Sentencia C-478 de 1998 (M.P. Alejandro Martínez Caballero).

43 Corte Constitucional. Sentencia C-952 de 2007 (M.P. Jaime Araújo Rentería).

Lo que resulta relevante de las consideraciones de la Corte, es que las normas posteriores que modifican o **crean** impuestos no pueden afectar los derechos adquiridos por el contribuyente. En ese sentido, la creación de un nuevo impuesto sobre el patrimonio, con la denominación que sea, no puede ser cobrado a quienes hubiesen suscrito contratos de estabilidad jurídica y que hubieran señalado el Impuesto al Patrimonio ya existente para ese momento como uno de las normas determinantes para la inversión.

Al referirse a los contratos de estabilidad jurídica, la Corte Constitucional ha considerado que el incumplimiento de los mismos por parte de la Nación no viola el principio de confianza legítima, sino implican la violación directa de un derecho adquirido:

*“Ahora bien, tal y como quedó dicho, si esta garantía de estabilidad jurídica descansa, de una parte, en el interés general de asegurar la inversión en pro del desarrollo económico del país, y de otro, en interés particular de los inversionistas que reciben dicha garantía del contrato de estabilidad jurídica, se concluye que se ajusta a las normas constitucionales antes indicadas. Por eso en el presente caso, y a diferencia de lo sostenido por los diversos intervinientes y la Vista Fiscal, no sólo (sic) se está ante un problema de confianza legítima, que alude a la protección de determinadas expectativas de los ciudadanos frente a los cambios intempestivos en el comportamiento de las autoridades públicas, incluido el legislador, sino más aún, **ante la protección de los derechos que se adquieren con el contrato de estabilidad jurídica del inversor** (...) no se discute que los inversionistas nacionales o extranjeros cuenten con una expectativa válida de permanencia de una determinada regulación, sino que **son titulares de un derecho subjetivo que tiene como fuente un contrato de estabilidad jurídica suscrito con el Estado**, el cual, en caso de presentarse un incumplimiento podrá ser demandado el mismo ante las instancias judiciales”⁴⁴ (resaltado por fuera de texto).*

Pese a lo anterior, la postura de la Corte parece contradecirse en la Sentencia C-785 de 2012. En esa oportunidad se insistió en que los contratos de estabilidad jurídica generan derechos adquiridos, pero simultáneamente la máxima autoridad constitucional expresó que *“en materia tributaria, no es posible hablar de derechos adquiridos de los administrados, puesto que el legislador tiene facultad de establecer modificaciones o de crear tributos por razones de política fiscal”*⁴⁵.

44 Corte Constitucional. Sentencia C-320 de 2006 (M.P. Humberto Antonio Sierra Porto).

45 Corte Constitucional. Sentencia C-785 de 2012 (M.P. Jorge Iván Palacio Palacio).

Las posiciones contradictorias y errores conceptuales en los que ha incurrido la Corte Constitucional no permiten afirmar a ciencia cierta que los contratos de estabilidad jurídica generan derechos adquiridos en lo referente a normas tributarias, o que incluso los derechos adquiridos pueden presentarse en el derecho tributario. Pero de asumirse, tal y como lo dice la Corte en la sentencia C-785, que los contratos de estabilidad jurídica son derechos adquiridos, entonces la creación del Impuesto a la Riqueza sería una clara y evidente violación del derecho adquirido de los inversionistas a que las normas del Impuesto a la Riqueza no fuesen modificadas por la Nación pues, como se ha reiterado, dicho tributo es el mismo Impuesto al Patrimonio.

Ahora bien, no obstante que como lo hemos sostenido, el contrato de estabilidad jurídica consolidó situaciones respecto de las cuales no es dable aplicar retroactivamente disposiciones tributarias, si apeláramos al principio de la confianza legítima, que no es el eje del presente análisis, por cuanto: “... *La Confianza es una noción cívica más amplia que la irretroactividad pero más difícil de aprehender porque significa fiabilidad en las instituciones, en los gobiernos, en los jueces y de (sic) los ciudadanos.*”⁴⁶, en desarrollo de dicho principio podría incluso el contribuyente que hubiere suscrito uno de estos contratos de estabilidad jurídica invocar este principio como protector de la estabilidad que contractualmente pretendió garantizar.

3.3. Implicaciones prácticas de la clasificación de los efectos del contrato de estabilidad jurídica y aspectos procedimentales de un eventual reclamo

¿Existe algún efecto en distinguir los contratos de estabilidad jurídica como situaciones jurídicas consolidadas o derechos adquiridos? Desde una perspectiva conceptual y académica, esta distinción tiene ciertas implicaciones importantes, pues como se explicó anteriormente no hay claridad si en nuestro ordenamiento puedan existir los derechos adquiridos en materia tributaria. Sin embargo desde una perspectiva práctica, que es la que interesa a este artículo, el reclamo de los inversores no depende de esta clasificación.

El inversionista que haya suscrito contratos de estabilidad jurídica y, además, haya determinado las normas del Impuesto al Patrimonio como determinantes para la inversión, tendrá dos posibles caminos para reclamar la devolución de lo

46 Lucy Cruz de Quiñones. Derecho transicional tributario y normas intertemporales en la Reforma Tributaria. Memorias de las 38 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. ICdT. Febrero de 2014.

pagado: la acción de nulidad y restablecimiento del derecho⁴⁷ o la acción de controversias contractuales⁴⁸.

La acción de nulidad y restablecimiento del derecho surgiría bajo el supuesto de que el inversionista haya declarado y pagado el Impuesto a la Riqueza y, posteriormente, solicite a la DIAN que tenga dicha declaración por no presentada sustentándose en las razones jurídicas aquí expuestas. Si la DIAN llegase a negar la solicitud y resolver negativamente el recurso de reconsideración que debe presentar el inversionista, como es de esperarse que lo haga por el precedente analizado en la Sección II.F, entonces se completa la vía gubernativa y se abre la posibilidad de ejercer la acción contenciosa referida en contra de la resolución proferida por la DIAN. En este tipo de acciones el demandante puede *“pedir que se declare la nulidad del acto administrativo particular, expreso o presunto, y se le restablezca el derecho [y] también podrá solicitar que se le repare el daño”*⁴⁹. Por tanto si el proceso llegase a ser favorable para el inversionista, entonces el juez declarará la nulidad de la resolución de la DIAN, ordenará el reintegro de lo pagado por concepto de Impuesto a la Riqueza y podrá condenar a los daños que hubiesen sido solicitados y probados.

La acción de controversias contractuales surge como consecuencia del pago del Impuesto a la Riqueza, o el requerimiento de la DIAN al inversionista para su pago extemporáneo, según sea el caso. Este hecho constituye el incumplimiento de la Nación de sus obligaciones contractuales (ver Sección III) y por tanto legitima al inversionista a demandar a su contraparte contractual, en este caso representada por el Ministerio que haya suscrito el contrato. En esta acción, el demandante puede solicitar, entre otras cosas, que se declare el incumplimiento del contrato y que se condene a la Nación a indemnizar los perjuicios causados⁵⁰.

Ahora bien, para que se conceda la protección judicial de los intereses del inversionista no afecta que los contratos de estabilidad jurídica sean clasificados por el juez como situaciones jurídicas consolidadas o derechos adquiridos. Como se vio en el estudio anterior, ambas clasificaciones protegen al contribuyente ante los cambios o creaciones normativas posteriores que afecten su situación particular; en este caso los contratos de estabilidad jurídica que hubieran definido las normas de Impuesto al Patrimonio como determinantes de la inversión.

En los dos cursos de acción que tienen los inversionistas (nulidad y restablecimiento o controversias contractuales) la argumentación de la demanda puede defender cualquiera de las dos tesis, pues lo verdaderamente importante es que

47 Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA). Artículo 138.

48 *Ibíd.*, artículo 141.

49 *Ibíd.*, artículo 138.

50 *Ibíd.*, artículo 141.

la Nación no podía cobrarles un nuevo impuesto cuyo hecho generador fuera **poseer** riqueza. Eso sí, vale aclarar que en la acción de controversias contractuales parecería más apropiado hablar de un derecho adquirido, pues se reclama el incumplimiento de un acto jurídico (el contrato) que genera derechos y obligaciones. Sin embargo, sea cual sea la tesis adoptada por el juez sobre los efectos generados por un contrato de estabilidad jurídica, la protección judicial debería conceder al inversionista la devolución de lo pagado por concepto del Impuesto a la Riqueza.

Ante lo anterior, cabe preguntarse entonces, ¿qué acción conviene más al inversionista? Lo primero que hay que anotar es que estas acciones no son mutuamente excluyentes, a pesar de perseguir indemnizaciones similares, pues sus fundamentos fácticos son completamente diferentes. Mientras la acción de controversias contractuales se sostiene en el incumplimiento de las obligaciones contractuales de la Nación, la acción de nulidad y restablecimiento se dirige en contra del acto administrativo de la DIAN que niegue la solicitud de tener por no presentada la declaración del Impuesto a la Riqueza. En ese sentido, nada impide al inversionista a incoar ambas acciones de forma simultánea, si bien la prosperidad de una de las acciones implicaría la necesidad de desistir de la otra para prevenir una doble indemnización.

Por otro lado, resulta importante tener en cuenta que los términos de caducidad son sustancialmente diferentes: la acción de nulidad y restablecimiento debe presentarse dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la resolución de la DIAN que niegue la solicitud de tener por no presentada la declaración del Impuesto a la Riqueza, mientras que la acción contractual puede ser presentada hasta dos (2) años después de los hechos que dan lugar al incumplimiento contractual. Vale aclarar que los hechos que dan lugar a la controversia no son la creación del impuesto, pues los contratos de estabilidad jurídica no eliminan la facultad del Estado a crear impuestos. Los verdaderos hechos que generan la controversia contractual y causan los perjuicios son el pago del impuesto por parte del inversionista que no debía realizar dicho pago al ser beneficiario de un contrato de estabilidad jurídica. Entonces, según cada caso en particular, los diferentes tiempos de prescripción puede conllevar a que solo sea presentable una de las dos acciones.

El contratista también debe tener en cuenta otros aspectos al momento de iniciar una de las dos acciones. La acción de nulidad y restablecimiento de derecho sería conocida en una eventual apelación por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, mientras que la acción contractual sería resuelta por la Sección Tercera. Esta diferencia resulta sustancial pues la experticia y conocimientos especializados de la Sección Cuarta en el tema teórico-fiscal pueden marcar la diferencia

para obtener (o no) una sentencia favorable al inversionista, por lo que esto debe ser un factor a considerar antes de iniciar cualquier acción.

Además, para obtener una indemnización en la acción contractual el inversionista tiene la carga procesal de demostrar los elementos de la responsabilidad contractual (incumplimiento, daño y nexo causal entre ambos). Claro está que si el inversionista logra demostrar que el pago del Impuesto a la Riqueza le generó daño más allá de la erogación realizada para su pago, como por ejemplo no contar con la liquidez suficiente para el desarrollo de un negocio específico o la necesidad de obtener un préstamo bancario, entonces la acción contractual permitiría obtener resarcimiento por estos perjuicios adicionales.

Finalmente resulta importante anotar que algunos de los contratos de estabilidad jurídica tienen cláusulas compromisorias o que limitan el acceso a la justicia. Por ejemplo, un contrato suscrito en el año 2010 contempla una cláusula compromisoria para someter las controversias contractuales a un arbitraje⁵¹, lo que implicaría que el proceso sea mucho más rápido que acudir a la jurisdicción contencioso administrativa. Sin embargo, otras cláusulas de solución de conflictos no contemplan arbitraje, pero sí imponen trabas para que el inversionista acuda a los tribunales en reclamo de la indemnización debida. A continuación dos ejemplos:

“CLÁUSULA DÉCIMA SEXTA. Solución de conflictos. *Las diferencias respecto a los derechos y obligaciones derivados del presente contrato, serán dirimidas mediante mecanismos alternos de solución de conflictos*”⁵².

“CLÁUSULA DÉCIMA SEXTA. Solución de Controversias. *Las partes buscarán solucionar de forma ágil y directa las diferencias y discrepancias surgidas de la actividad contractual, mediante la conciliación, transacción o los mecanismos que las partes acuerden según los procedimientos establecidos por la Ley*”⁵³.

Estas cláusulas resultan problemáticas para los reclamos que realice el inversionista, pues imponen a las partes la obligación de acudir a mecanismos alternativos de solución de conflictos pero sin especificar cuáles deben intentar o el

51 Contrato de Estabilidad Jurídica de 2010, celebrado entre la Nación - Ministerio de Industria, Comercio y Turismo y la empresa Familia del Pacífico Ltda. Cláusula 17ª. <http://www.mincit.gov.co/minindustria/publicaciones.php?id=17145>.

52 Contrato de Estabilidad Jurídica de 2011, celebrado entre la Nación - Ministerio de la Protección Social y la sociedad Clínica Portozul S.A. Cláusula 16ª. <http://www.mincit.gov.co/minindustria/publicaciones.php?id=17145>.

53 Contrato de Estabilidad Jurídica de 2014, celebrado entre la Nación - Ministerio de Industria, Comercio y Turismo y Jerónimo Martins Colombia SAS. Cláusula 16ª. <http://www.mincit.gov.co/minindustria/publicaciones.php?id=17145>.

período por el cual se debe buscar solución antes de acudir a la jurisdicción. Teniendo en cuenta que la posición del Gobierno es que el Impuesto a la Riqueza es un tributo nuevo cobrable a quienes tienen contratos de estabilidad jurídica, resulta evidente que estos mecanismos alternativos de solución de conflictos no podrán resolver la controversia y solo impedirán injustificadamente el acceso a la justicia, quizá incluso hasta la caducidad de la acción contractual.

4. Conclusiones

Los contratos de estabilidad jurídica ofrecían un régimen de certeza y seguridad a inversionistas nacionales y extranjeros que, ante el deseo de realizar importantes inversiones en el territorio colombiano, estaban dispuestos a pagar una prima. Se trataba de un verdadero contrato bilateral y oneroso: los inversionistas soportaban una carga dineraria fija y adicional a la asumida por los demás contribuyentes en el territorio nacional, a cambio de eliminar la incertidumbre de las múltiples modificaciones a los regímenes legales relevantes.

Sin embargo, la búsqueda desesperada de recursos del Gobierno Nacional para el año 2015, hizo que esté en contra de las promesas electorales, presentara la reforma tributaria del año 2014. El Gobierno conocía que muchas de las empresas más grandes del país habían suscrito estos contratos de estabilidad, por lo que renovar el Impuesto al Patrimonio no generaría los mismos 6 billones de pesos que debía generar el Impuesto a la Riqueza, pues esas grandes empresas que habían suscrito contratos de estabilidad jurídica y habían definido las normas del Impuesto al Patrimonio como determinantes para la inversión no pagarían una renovación del Impuesto al Patrimonio. Es por eso que el Gobierno, en una demostración de mala fe contractual, intentó escaparse de las obligaciones adquiridas mediante la creación del Impuesto a la Riqueza. Más allá de las implicaciones éticas de esta acción, solo cabe preguntarse qué tan afectada quedó la confianza inversionista que ha pretendido conquistar el actual Gobierno.

Pese al déficit fiscal, el Impuesto a la Riqueza no debería haber sido cobrado a quienes hubiesen suscrito contratos de estabilidad jurídica y que hubieran establecido las normas del Impuesto al Patrimonio como determinantes para la inversión. Como ha quedado expuesto en este artículo, los tributos se definen y diferencian por el hecho generador. Al estudiar detalladamente ambos impuestos, ha resultado evidente que comparten el mismo hecho generador y, consecuentemente, el Impuesto a la Riqueza no es “nuevo”, sino una ampliación modificada del Impuesto al Patrimonio. Esto significa que el cobro del Impuesto a la Riqueza constituye un incumplimiento contractual de la Nación y legitima a su contraparte, los inversores, a iniciar las acciones judiciales que han sido analizadas.

Resulta oportuno destacar que como quedó ampliamente expuesto, en nuestra opinión todos aquellos inversionistas que habiendo suscrito contratos de estabilidad jurídica hubieren pagado el Impuesto a la Riqueza, pueden en todo caso iniciar los procesos administrativos y judiciales ya descritos para reclamar la devolución de lo pagado, toda vez que dicho pago constituiría un pago de lo no debido.

De otro lado, reiteramos que lo que preocupa son las implicaciones que tienen la actuación y posición del Gobierno frente a la inversión nacional y extranjera. Es de conocimiento público que la inversión en Colombia atraviesa por un momento crítico: grandes industrias de tradición han abandonado el país ante las dificultades de producción por la alta tributación⁵⁴; el cien por ciento de las empresas con mayores ventas consideran que lo más dañino para la producción ha sido la creación del Impuesto a la Riqueza⁵⁵; ocupamos el puesto 146 del subranking de Pago de Impuesto del ranking Doing Business del Banco Mundial al mantener una tasa total de recaudo de más del 75% de las utilidades⁵⁶; la reducción de casi un cuarto de la inversión extranjera⁵⁷; la inversión estatal se reducirá en un 12%⁵⁸, y la OCDE, el exclusivo club económico internacional al cual aspiramos entrar, critica los altos impuestos a la inversión⁵⁹.

Como si fueran pocos los motivos de desvelo de los inversionistas, nacionales o extranjeros, a esto se agrega la inseguridad legal que ni siquiera los contratos de estabilidad jurídica puede resolver, sin encontrar justificaciones, legales y aún menos racionales, que expliquen por qué si se pagó una sobre tasa a cambio de obtener reglas fijas durante la vida de la inversión, ahora el Gobierno de tajo desconoce las obligaciones contractualmente adquiridas. Tal vez la única explicación, no sin antes pasar por la vergüenza del sonrojo, es recordarles a los inversionistas que están en la Tierra de Macondo, en el País del Sagrado Corazón, donde todo esto es posible.

54 Revista Semana. ¿Por qué se van las grandes multinacionales? <http://www.semana.com/economia/articulo/por-que-se-van-las-grandes-multinacionales-de-colombia/428733-3>. (23, mayo, 2015).

55 *Ibíd.*

56 Banco Mundial. Ranking doing business, subranking pago de impuestos. <http://espanol.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>.

57 Mario Chaves Restrepo. Inversión extranjera seguirá cayendo en 2015. Periódico El Colombiano. <http://www.elcolombiano.com/inversion-extranjera-seguira-cayendo-en-2015-DL1397072>. (2, marzo, 2015).

58 Periódico El País. Presupuesto de la Nación para el 2016 sería de \$167,2 billones. <http://www.elpais.com.co/elpais/economia/noticias/presupuesto-nacion-para-2016-seria-1672-billones>. (29, julio, 2015).

59 Mario Chaves Restrepo. La OCDE recomienda menos impuestos a la inversión y pensiones más bajas. Diario La República. http://www.larepublica.co/la-ocde-recomienda-menos-impuestos-la-inversi%C3%B3n-y-pensiones-m%C3%A1s-bajas_210731. (20, enero, 2015).

5. Bibliografía

- Banco Mundial. Ranking doing business, subranking pago de impuestos. <http://espanol.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>. (1, junio, 2015).
- Consejo de Estado. Concepto 194-424981-2014. Procurador Sexto Delegado (Diciembre 5 de 2014).
- Consejo de Estado. Sección Cuarta. Expediente 15503 (C.P. Ligia López Díaz; septiembre de 2007).
- Consejo de Estado. Sección Cuarta. Radicado 9822 (C.P. Germán Ayala Mantilla; julio 14 de 2000).
- Consejo de Estado. Sección Cuarta. Expediente 3989 (C.P. Delio Gómez Leyva; junio 7 de 1993).
- Contrato de Estabilidad Jurídica de 2010, celebrado entre la Nación - Ministerio de Industria, Comercio y Turismo y la Empresa Familia del Pacífico Ltda. <http://www.mincit.gov.co/minindustria/publicaciones.php?id=17145>.
- Contrato de Estabilidad Jurídica de 2011, celebrado entre la Nación - Ministerio de la Protección Social y la Sociedad Clínica Portoazul S.A. <http://www.mincit.gov.co/minindustria/publicaciones.php?id=17145>.
- Contrato de Estabilidad Jurídica de 2014, celebrado entre la Nación - Ministerio de Industria, Comercio y Turismo y Jerónimo Martins Colombia SAS. <http://www.mincit.gov.co/minindustria/publicaciones.php?id=17145>.
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-320 de 2006 (M.P. Humberto Antonio Sierra Porto; abril 24 de 2006).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-478 de 1998 (M.P. Alejandro Martínez Caballero; septiembre 9 de 1998).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-785 de 2012 (M.P. Jorge Iván Palacio Palacio; octubre 10 de 2012).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-952 de 2007 (M.P. Jaime Araújo Rentería; noviembre 14 de 2007).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-987 de 1999 (M.P. Alejandro Martínez Caballero; diciembre 9 de 1999).
- Diario El País. *Reemplazan el Impuesto al Patrimonio por el de la riqueza en reforma tributaria*. <http://www.elpais.com.co/elpais/economia/noticias/reemplazan-impuesto-patrimonio-por-riqueza-reforma-tributaria>. (3, octubre, 2014).
- Héctor Belisario Villegas. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 8 ed. Ed. Astrea.
- Ley 1739 de 2014 [exposición de motivos]. 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. Diciembre 23 de 2014. D.O. N° 49.374.
- Lucy Cruz de Quiñones. Derecho transicional tributario y normas intertemporales en la Reforma Tributaria. Memorias de las 38 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. ICDDT. (Febrero de 2014).

- María Alejandra Sánchez. *Las 70 empresas afectadas por la creación del Impuesto a la Riqueza*. Diario La República. http://www.larepublica.co/las-70-empresas-afectadas-por-la-creaci%C3%B3n-del-impuesto-la-riqueza_178111. (8, octubre, 2014).
- Mario Chaves Restrepo. *Inversión extranjera seguirá cayendo en 2015*. Periódico El Colombiano. <http://www.elcolombiano.com/inversion-extranjera-seguira-cayendo-en-2015-DL1397072>. (2, marzo, 2015).
- Mario Chaves Restrepo. *La OCDE recomienda menos impuestos a la inversión y pensiones más bajas*. Diario La República. http://www.larepublica.co/la-ocde-recomienda-menos-impuestos-la-inversi%C3%B3n-y-pensiones-m%C3%A1s-bajas_210731. (20, enero, 2015).
- Mauricio A. Plazas Vega. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. T. II. 2 ed. Ed. Temis. (2005).
- Periódico El País. *Presupuesto de la Nación para el 2016 sería de \$167,2 billones*. <http://www.elpais.com.co/elpais/economia/noticias/presupuesto-nacion-para-2016-seria-1672-billones>. (29, julio, 2015).
- Revista Semana. *¿Por qué se van las grandes multinacionales?* <http://www.semana.com/economia/articulo/por-que-se-van-las-grandes-multinacionales-de-colombia/428733-3>. (23, mayo, 2015).
- Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Sección Cuarta. Subsección A. Expediente 25000-23-37-000-2012-00130-00 (M.P. Gloria Isabel Cáceres Martínez; julio 17 de 2013).
- Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Sección Cuarta. Subsección A. Expediente 25000-23-37-000-2012-00130-00 (M.P. Gloria Isabel Cáceres Martínez. Aclaración de Voto M.P. María Marcela del Socorro Cadavid Bringe; julio 17 de 2013).

