

SENTENCIA C-243/11

(Abril 4; Bogotá D.C.)

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE DECRETO LEGISLATIVO DE DESARROLLO DE ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA-Parámetros de control

DECRETO LEGISLATIVO DE DESARROLLO DE ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA-Examen formal

Para la Corte el Decreto 4825 de 2010 cumple con los requisitos formales previstos en la Constitución y las normas estatutarias del caso, en la medida que: i) fue dictado y promulgado en desarrollo del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica por razón de grave calamidad pública, declarado mediante Decreto 4580 de 2010, encontrado exequible por la Corte Constitucional mediante sentencia C-156 de 2011; ii) lleva la firma del Presidente de la República y los trece ministros que integran el equipo de ministros; iii) fue expedido dentro de los treinta días establecidos en el Decreto declaratorio del Estado de Excepción; iv) el Decreto trae la motivación de las medidas adoptadas; v) el Gobierno dio cumplimiento al requisito de remisión a la Corte Constitucional al día siguiente de su expedición; y vi) en la medida en que el decreto no limita el ejercicio de derechos, no le era exigible al Gobierno Nacional el cumplimiento de la obligación de avisar a los Secretarios Generales de la OEA y la ONU, de conformidad con la Convención Americana de los Derechos Humanos y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos

DECRETO LEGISLATIVO DE DESARROLLO DE ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA-Medidas tributarias adoptadas guardan relación de conexidad, necesidad y proporcionalidad con Estado de Excepción

El Decreto Legislativo 4825 de 2010 cumple con los requisitos de conexidad material y finalística, necesidad y proporcionalidad, en la medida en que la materia de que se ocupa guarda relación directa y específica con el estado de emergencia que desarrolla, además de una relación de medio a fin; las medidas adoptadas resultaban indispensables para alcanzar los fines que dieron lugar a la declaratoria del Estado de Excepción; y en cuanto a la proporcionalidad, las medidas expedidas guardan correspondencia con la gravedad de los hechos que buscaban conjurar. De esta forma, las medidas tributarias adoptadas por el

legislador extraordinario consistentes en un nuevo impuesto al patrimonio, a ser pagado por personas hasta el momento no obligadas por tributos ordinarios semejante; y la sobretasa del 25% al impuesto ordinario al patrimonio, se relacionan de manera específica y directa con: (i) la obtención de nuevos recursos presupuestales para conjurar eficazmente la crisis; (ii) la necesidad de pagar la deuda pública contraída para financiar los proyectos dirigidos al mismo fin; (iii) la urgencia de financiar las medidas inmediatas de reparación y reconstrucción; (iv) la necesidad de proteger y garantizar los derechos de las personas afectadas por la calamidad; (v) la recuperación de la actividad productiva, y (vi) el fortalecimiento institucional y financiero de la Nación para enfrentar la emergencia y conjurar la extensión de sus efectos, asuntos todos explícitamente mencionados en el acto que declaró el estado de emergencia, estando su finalidad encaminada a una solución a la crisis generada por la ola invernal y a evitar la extensión de sus efectos. Para la Corte, la creación de este nuevo impuesto excepcional al patrimonio y la sobretasa resultaban necesarios en los términos de la Ley 137 de 1994,

DECRETO LEGISLATIVO DE DESARROLLO DE ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA EN MATERIA TRIBUTARIA-Carácter temporal y transitorio de tributos que se creen/DECRETO LEGISLATIVO DE DESARROLLO DE ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA EN MATERIA TRIBUTARIA-Establecimiento de plazos para pago no desvirtúan carácter transitorio de tributo ni vulnera la Constitución

Un requisito específico de las medidas de índole tributaria expedidas al amparo de un estado de emergencia es la transitoriedad de la medida, de conformidad con lo señalado en el artículo 215 de la Constitución Política que señala que “las medidas dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal, salvo que el Congreso, durante el año siguiente, les otorgue carácter permanente”, regla que se reitera en la Ley Estatutaria 137 de 1994, y que en el caso del impuesto al patrimonio de que trata el Decreto Legislativo 4825 de 2010, se causa por una sola vez, y por lo tanto se satisface la exigencia constitucional. La existencia de plazos para el pago del impuesto excepcional al patrimonio y la sobretasa no desvirtúa el carácter transitorio del tributo, que depende de la transitoriedad de su hecho gravable, no de los plazos para su pago. Además, resulta conforme con la Constitución que se otorguen plazos para el pago de los tributos, por cuanto dichos plazos atienden principios constitucionales como el de publicidad de la actuación estatal, confianza legítima y facilita el cumplimiento del deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado

DECRETO LEGISLATIVO DE DESARROLLO DE ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA EN MATERIA TRIBUTARIA-Ejercicio de facultades dentro de límites constitucionales

La Constitución le impone límites al ejercicio gubernamental de los poderes de excepción, como la prohibición de (i) regresividad social, (ii) no discriminación, (iii) suspensión de los derechos fundamentales, y (iv) la de interrumpir el normal funcionamiento de las ramas del poder público y los órganos del Estado, al igual que suprimir o modificar organismos y funciones de acusación y juzgamiento penal. En el caso concreto del Decreto Legislativo 4825 de 2010, las medidas adoptadas no desmejoran los derechos sociales de los trabajadores ni lesiona derecho social alguno, como tampoco entraña discriminación alguna, ni suspende derechos humanos ni libertades fundamentales, no suprime ni modifica organismos y funciones básicas de acusación y juzgamiento, y menos interrumpe el normal funcionamiento de las ramas del poder ni de los órganos.

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE DECRETO LEGISLATIVO DE DESARROLLO DE ESTADO DE EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA EN MATERIA TRIBUTARIA-Examen material

POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO-Reglas jurisprudenciales en relación con el impuesto al patrimonio

La línea jurisprudencial en torno al impuesto al patrimonio, puede sintetizarse de la siguiente manera: la regulación integral del impuesto al patrimonio corresponde al Legislador ordinario; si bien constituye una manifestación concreta del deber constitucional de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, no ha de tramitarse como ley estatutaria; corresponde a un tributo que también puede establecerse en el marco de estados de excepción por el legislador extraordinario, siempre y cuando se satisfagan los requisitos de conexidad, finalidad, necesidad y proporcionalidad, y los recursos obtenidos se destinen a conjurar la respectiva crisis, evento en el cual el impuesto que se establezca tendrá carácter transitorio; los elementos del impuesto al patrimonio han sido invariables: sujetos pasivos, los mismos contribuyentes del impuesto sobre la renta; hecho generador, la posesión de una riqueza avaluable a determinada fecha, cuya determinación se hace a partir del concepto de patrimonio líquido definido en el Estatuto Tributario, y sujeto activo, la

Nación; en su estructura, al impuesto al patrimonio se aplica el principio de no retroactividad de las normas tributarias; en cuanto a exclusiones de la base para la liquidación del impuesto y exenciones se verifica que no se introduzcan tratamientos diferenciados injustificados; en lo que respecta a tarifas que el legislador, tanto ordinario como extraordinario, establezca en sus cuerpos normativos, deben responder a criterios de proporcionalidad y de equidad tributaria, tanto horizontal como vertical; y por último, en lo que toca al establecimiento de plazos para el pago del impuesto, corresponde a un tema de particular relevancia cuando el impuesto se decreta en el marco de un estado de excepción, por la eventual contradicción del principio de conexidad de la regla impositiva en relación a la declaración de dicho estado; sin embargo, para la Corte, el otorgamiento de plazos para el pago simplemente se convierte en una facilidad para el contribuyente que debe consultar en todo caso su capacidad de pago en función del principio de eficiencia a que alude el artículo 363 superior

PATRIMONIO-Concepto/IMPUESTO AL PATRIMONIO-Naturaleza/IMPUESTO AL PATRIMONIO-No exclusión de la propiedad inmueble en la base gravable

La Corte ha sostenido que el patrimonio es un concepto jurídico abstracto e independiente de los bienes que lo conforman, y que el impuesto que sobre él recae no es un gravamen real sino personal.

IMPUESTO EXCEPCIONAL AL PATRIMONIO Y SOBRETASA EN ESTADO DE EXCEPCION-Establecimiento de plazos para su pago no vulnera el principio de conexidad

PRINCIPIO DE CONEXIDAD EN DECRETO LEGISLATIVO DE DESARROLLO DE ESTADO DE EMERGENCIA-Cumplimiento

DECRETO LEGISLATIVO DE DESARROLLO DE ESTADO DE EMERGENCIA-Tributos decretados no sujetos a prohibición de rentas de destinación específica

Si bien los tributos decretados bajo un estado de emergencia cumplen su finalidad constitucional al ser asignados a un tipo de destinación, por su propósito único de atender la respectiva crisis, no pueden someterse a la prohibición constitucional relativa a las rentas de destinación específica

IMPUESTO EXCEPCIONAL AL PATRIMONIO Y SOBRETASA EN ESTADO DE EMERGENCIA-

Objeto/IMPUESTO EXCEPCIONAL AL PATRIMONIO EN ESTADO DE EMERGENCIA-Constituye un nuevo tributo de causación instantánea

El gravamen está concebido para que el Estado pueda conseguir recursos que le permitan atender la emergencia en cuyo marco se crea, en ejercicio de atribuciones que expresamente la Constitución le confiere al Gobierno en desarrollo de una emergencia social, con un rasgo de transitoriedad consistente con su naturaleza de tributo excepcional. No se trata de una modificación de impuestos ordinarios ya existentes sino de un nuevo tributo, que aunque tenga semejanzas importantes con aquellos, difiere al menos en dos aspectos esenciales: el hecho generador y la destinación de los recursos. En cuanto al hecho generador y el criterio de causación, la fecha establecida resulta consistente con el principio de no retroactividad de las leyes tributarias.

IMPUESTO EXCEPCIONAL AL PATRIMONIO EN ESTADO DE EMERGENCIA-Hecho generador respeta el principio de progresividad tributaria

IMPUESTO EXCEPCIONAL AL PATRIMONIO EN ESTADO DE EMERGENCIA-Exclusiones de la base gravable y exenciones tiene una justificación constitucional y no representan diferenciaciones injustificadas

La Corte constata que las exclusiones de la base gravable al igual que las exenciones son exactamente las mismas contempladas en la legislación ordinaria para el impuesto ordinario al patrimonio, y si al Congreso le asistía la potestad de establecer esas reglas de exclusión de la base y de exenciones, en el marco de la libertad de configuración legislativa que la Constitución le confiere en materia tributaria, nada impide, en principio, que el Gobierno, en ejercicio de funciones legislativas excepcionales, hubiese reiterado tales normas, de modo que dichas exclusiones y exenciones tienen una justificación constitucional de carácter general. Además, tales exclusiones y exenciones no contradicen ni atentan contra el propósito de la emergencia a cuyo amparo se dictó, que es la conjuración y prevención de la extensión de los efectos de dicho estado.

IMPUESTO EXCEPCIONAL AL PATRIMONIO EN ESTADO DE EMERGENCIA-Tarifas responden a criterios de razonabilidad, proporcionalidad y equidad tributaria

IMPUESTO EXCEPCIONAL AL PATRIMONIO EN ESTADO DE EMERGENCIA-Reglas para determinar tarifas en casos de escisiones y constituciones societarias, al igual que en fraccionamiento de patrimonio constituyen una aplicación retroactiva de norma tributaria que vulnera la Constitución

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD TRIBUTARIA EN ESTADO DE EMERGENCIA-Aplicación

SENTENCIA DE EXEQUIBILIDAD CONDICIONADA-Procedencia

Si bien la Corte encuentra que las tarifas responden a criterios de razonabilidad y proporcionalidad acordes con las exigencias constitucionales, y están dentro del ámbito tarifario que en el pasado ha sido avalado por esta Corporación, también es claro que el sistema tarifario contenido en esta parte principal del artículo responde a criterios de progresividad y equidad tributaria; no obstante, los tres párrafos del artículo 5º del Decreto 4825 de 2010 que establecen reglas particulares para efectos de determinar la tarifa del impuesto excepcional al patrimonio en los casos de (i) escisiones societarias, (ii) constituciones de sociedades comerciales o civiles o de cualquier otra forma societaria o persona jurídica, y (iii) fraccionamiento de patrimonio, supuestos de hecho que de aplicarse como lo prevé la norma, constituiría una aplicación retroactiva de norma tributaria, expresamente prohibida por el artículo 363 de la Carta, pero que si tendrían aplicación a situaciones acaecidas con posterioridad a su expedición, y respecto de las cuales no se predicaría el vicio indicado, por lo que procedería una sentencia condicionada a este respecto

REMISION NORMATIVA-Como técnica para fijar procedimiento de pago de impuesto excepcional no es inconstitucional

SOBRETASA AL IMPUESTO ORDINARIO AL PATRIMONIO-Creación

IMPUESTO EXCEPCIONAL AL PATRIMONIO Y SOBRETASA AL IMPUESTO ORDINARIO AL PATRIMONIO-Aplicación de sanciones por conductas constitutivas de inexactitudes sujetas al procedimiento administrativo tributario

El Decreto 4825 de 2010 prevé las conductas que en relación con el impuesto excepcional al patrimonio y la sobretasa al impuesto ordinario al patrimonio dan lugar a sanciones por

inexactitud, unas por remisión normativa, que corresponden a las conductas genéricas establecidas en el Estatuto Tributario, y otras específicas. En ambos casos las inexactitudes se refieren específicamente a maniobras contables o fiscales que tiendan a alterar la realidad patrimonial, sobre lo cual la Corte no encuentra vicios de inconstitucionalidad, advirtiendo sin embargo que la determinación de la inexactitud y la sanción correspondiente debe someterse al procedimiento administrativo tributario preestablecido.

DECRETO LEGISLATIVO DE DESARROLLO DE ESTADO DE EMERGENCIA-Tributos creados no vulneran la Constitución

Referencia: Expediente RE-185.

Asunto: Revisión de constitucionalidad del Decreto 4825 de 2010, “por el cual se adoptan medidas en materia tributaria en el marco de la emergencia económica, social y ecológica declarada por el Decreto 4580 de 2010.”

Magistrado Ponente: MAURICIO GONZALEZ CUERVO.

I. ANTECEDENTES.

1. Revisión de constitucionalidad.

El Gobierno Nacional expidió el Decreto 4825 del 29 de diciembre de 2010, por el cual se dictan medidas en materia tributaria, en desarrollo de la emergencia económica, social y ecológica declarada por el Decreto 4580 de 2010. El Presidente de la República remitió a la Corte Constitucional copia auténtica del mencionado Decreto¹, para su revisión de constitucionalidad.

2. Texto del Decreto 4825 de 2010.

DECRETO N° 4825

29 de diciembre de 2010

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

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA

En ejercicio de las facultades que le confiere el artículo 215 de Constitución Política, en concordancia con la Ley 137 de 1994 y en desarrollo de lo dispuesto en el Decreto 4580 de diciembre 7 de 2010, y

CONSIDERANDO

Que con fundamento en el artículo 215 de la Constitución Política, mediante el Decreto 4580 de 2010, se declaró el estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el país por razón de grave calamidad pública.

Que con el fin de conjurar la grave calamidad pública e impedir la extensión de sus efectos, se requiere la adopción de medidas transitorias de carácter tributario, conforme con lo previsto en los numerales 3.6, 3.7, 3.8, 3.11 y 3.19 de los considerandos del Decreto 4580 de 2010.

Que en tal virtud y con el fin de generar recursos que se requieran para mitigar los gravísimos efectos de la ola invernal, es necesario crear un nuevo impuesto al patrimonio y una sobretasa al impuesto al patrimonio ya existente, establecido en la Ley 1370 de 2009.

DECRETA:

IMPUESTO AL PATRIMONIO

ARTÍCULO 1. Impuesto al Patrimonio. Por el año 2011, créase el impuesto al patrimonio para la conjuración y prevención de la extensión de los efectos del estado de emergencia declarado mediante el Decreto 4580 de 2010, a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado.

Los contribuyentes podrán imputar el impuesto al patrimonio contra la cuenta de revalorización del patrimonio, sin afectar los resultados del ejercicio, acorde con lo dispuesto en el Decreto 514 de febrero 16 de 2010.

ARTÍCULO 2. Hecho generador. Por el año 2011, el impuesto al patrimonio a que se refiere el artículo anterior, se genera por la posesión de riqueza a 1º de enero del año 2011, cuyo valor sea igual o superior a mil millones de pesos (\$1.000.000.000) e inferior a tres mil millones de pesos (\$ 3.000.000.000).

ARTICULO 3. Causación. El impuesto al patrimonio a que se refiere el artículo primero de este decreto, se causa el 1º de enero del año 2011.

ARTÍCULO 4. Base gravable. La base imponible del impuesto al patrimonio a que se refiere el artículo 1 de este decreto, está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1º de enero del año 2011, determinado conforme con lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones y aportes poseídos 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.

Parágrafo. Se excluye de la base para liquidar el impuesto al patrimonio, 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.

Igualmente se excluye 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.

Así mismo se excluye de la base el valor patrimonial neto de los aportes sociales realizados por los asociados, en el caso de los contribuyentes a que se refiere el numeral 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario.

ARTÍCULO 5. Tarifa. La tarifa del impuesto al patrimonio a que se refiere el artículo 1 de este Decreto es la siguiente:

Del uno por ciento (1.0%) sobre la base gravable prevista en el artículo 4 del presente Decreto, cuando el patrimonio líquido sea igualo superior a mil millones de pesos (\$ 1.000.000.000) y hasta dos mil millones de pesos (\$ 2.000.000.000).

Del uno punto cuatro por ciento (1.4%) sobre la base gravable prevista en el artículo 4 del presente Decreto, cuando el patrimonio líquido sea superior a dos mil millones de pesos (\$ 2.000.000.000) e inferior a tres mil millones de pesos (\$ 3.000.000.000).

Parágrafo 1. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 2° del presente Decreto, las sociedades que hayan efectuado procesos de escisión durante el año gravable 2010, deberán sumar los patrimonios líquidos poseídos a 1° de enero de 2011 por las sociedades escindidas y beneficiarias con el fin de determinar su sujeción al impuesto.

Cuando la sumatoria de los patrimonios líquidos poseídos a 1° de enero de 2011 sea igual o superior a mil millones de pesos (\$ 1.000.000.000) y hasta dos mil millones de pesos (\$ 2.000.000.000), cada una de las sociedades escindidas y beneficiarias estarán obligadas a declarar y pagar el impuesto al patrimonio a la tarifa del uno por ciento (1.0%) liquidado sobre sus respectivas bases gravables.

Cuando la sumatoria de los patrimonios líquidos poseídos a 1° de enero de 2011 sea superior a dos mil millones de pesos (\$ 2.000.000.000) e inferior a tres mil millones de pesos (\$ 3.000.000.000), cada una de las sociedades escindidas y beneficiarias estarán obligadas a declarar y pagar el impuesto al patrimonio a la tarifa del uno punto cuatro por ciento (1.4%) liquidado sobre sus respectivas bases gravables.

Parágrafo 2. Así mismo, para efectos de lo dispuesto en el artículo 2 del presente Decreto, las personas naturales o jurídicas que durante el año gravable 2010 hayan constituido sociedades comerciales o civiles o cualquier otra forma societaria o persona jurídica, deberán sumar los patrimonios líquidos poseídos a 1° de enero de 2011 por las personas naturales o jurídicas que las constituyeron y por las respectivas sociedades o personas jurídicas constituidas con el fin de determinar su sujeción al impuesto.

Cuando la sumatoria de los patrimonios líquidos poseídos a 1° de enero de 2011 sea igual o superior a mil millones de pesos (\$ 1.000.000.000) y hasta dos mil millones de pesos (\$ 2.000.000.000), las personas naturales o jurídicas que las constituyeron y cada una de las sociedades o personas jurídicas constituidas estarán obligadas a declarar y pagar el impuesto al patrimonio a la tarifa del uno por ciento (1.0%) liquidado sobre sus respectivas bases gravables.

Cuando la sumatoria de los patrimonios líquidos poseídos a 1° de enero de 2011 sea superior a dos mil millones de pesos (\$ 2.000.000.000) e inferior a tres mil millones de pesos (\$ 3.000.000.000), las personas naturales o jurídicas que las constituyeron y cada una de las sociedades o personas jurídicas constituidas estarán obligadas a declarar y pagar el impuesto al patrimonio a la tarifa del uno punto cuatro por ciento (1.4%) liquidado sobre sus respectivas bases gravables.

Las personas naturales o jurídicas que las constituyeron responderán solidariamente por el impuesto al patrimonio, actualización e intereses de las sociedades constituidas a prorrata de sus aportes.

Parágrafo 3.- Lo dispuesto en los parágrafos 1° y 2° será igualmente aplicable en todos los casos de fraccionamiento del patrimonio, independientemente de la forma jurídica y de la denominación que se le dé y también aplica, en lo pertinente, al impuesto al patrimonio creado por la Ley 1370 de 2009.

ARTÍCULO 6. Declaración y pago. El impuesto al patrimonio de que trata el artículo 1 de este decreto deberá liquidarse en el formulario oficial que para el efecto prescriba la DIAN y presentarse en los bancos y demás entidades autorizadas para recaudar, ubicados en la jurisdicción de la Dirección Seccional de Impuestos o de Impuestos y Aduanas, que corresponda al domicilio del sujeto pasivo de este impuesto y pagarse en ocho cuotas iguales, durante los años 2011, 2012, 2013 y 2014, dentro de los plazos establecidos por el Gobierno Nacional para el pago del impuesto de que trata la Ley 1370 de 2009.

ARTÍCULO 7. Entidades no sujetas al impuesto. No están obligadas a pagar el impuesto al patrimonio de que trata el artículo 1 de este decreto, las entidades a las que se refiere el numeral 1 del artículo 19, las relacionadas en los artículos 22, 23, 23-1 y 23-2, así como las definidas en el numeral 11 del artículo 191 del Estatuto Tributario. Tampoco están sujetas al pago del impuesto las entidades que se encuentren en liquidación, concordato, liquidación forzosa administrativa, liquidación obligatoria o que hayan suscrito acuerdo de reestructuración de conformidad con lo previsto en la Ley 550 de 1999, acuerdo de reorganización de la Ley 1116 de 2006 o personas naturales que se encuentren en el régimen de insolvencia a que se refiere la Ley 1380 de 2010.

ARTÍCULO 8. Contratos de Estabilidad Jurídica. De conformidad con lo previsto en el artículo

11 de la ley 963 de 2005, el impuesto al patrimonio y la sobretasa creados en el presente decreto no podrán ser objeto de contratos de estabilidad jurídica, en consecuencia todos los contribuyentes deberán liquidar y pagar estos tributos de conformidad con lo dispuesto en el presente decreto.

CAPÍTULO II

SOBRETASA AL IMPUESTO AL PATRIMONIO

ARTÍCULO 9. Sobretasa al Impuesto al Patrimonio. Créase una sobretasa al impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta de que trata la Ley 1370 de 2009.

Esta sobretasa es del veinticinco por ciento (25%) del impuesto al patrimonio.

La sobretasa prevista en este decreto, deberá liquidarse en el formulario oficial que para el efecto prescriba la DIAN para el impuesto al patrimonio y presentarse en los bancos y demás entidades autorizadas para recaudar, ubicados en la jurisdicción de la Dirección Seccional de Impuestos o de Impuestos y Aduanas que corresponda al domicilio del sujeto pasivo de este impuesto y pagarse en ocho cuotas iguales, durante los años 2011, 2012, 2013 y 2014, dentro de los plazos establecidos por el Gobierno Nacional para el pago del impuesto de que trata la Ley 1370 de 2009.

CAPÍTULO III

DISPOSICIONES COMUNES AL IMPUESTO Y A LA SOBRETASA AL IMPUESTO AL PATRIMONIO

ARTÍCULO 10. Normas aplicables al impuesto al patrimonio y a la sobretasa. Al impuesto al patrimonio y a la sobretasa de que trata el presente Decreto se aplican las normas sobre declaración, pago, administración, control y no deducibilidad contempladas en los artículos 298-1, 298-2, 298-3 y demás disposiciones concordantes del Estatuto Tributario.

La DIAN establecerá programas prioritarios de control sobre aquellos contribuyentes que declaren un patrimonio menor al patrimonio fiscal declarado o poseído a 1° de enero del año inmediatamente anterior, con el fin de verificar la exactitud de la declaración y de establecer la ocurrencia de hechos económicos generadores del impuesto que no fueron tenidos en

cuenta para su liquidación.

ARTÍCULO 12. Transferencia de recursos. Los recursos que se obtengan con ocasión de los nuevos ingresos a que se refiere este Decreto, serán transferidos por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público al Fondo Nacional de Calamidades, al Fondo Adaptación o a los organismos ejecutores que corresponda, en la medida en que su ejecución vaya siendo requerida para atender las necesidades de la emergencia declarada mediante el Decreto 4580 de 2010, previo cumplimiento de los requisitos que el Gobierno Nacional establezca para tal fin.

ARTÍCULO 13. Servicio de la deuda. La Nación podrá pagar el servicio de la deuda de las operaciones de crédito público que se celebren para financiar el estado de excepción declarado mediante el Decreto 4580 de 2010, con los recursos que se recauden con ocasión de los tributos creados en el presente decreto.

ARTÍCULO 14. Vigencia. El presente Decreto rige a partir de la fecha de su publicación.

PUBLÍQUESE Y CÚMPLASE

EL MINISTRO DEL INTERIOR Y DE JUSTICIA,

GERMÁN VARGAS LLERAS

LA VICEMINISTRA DE ASUNTOS MULTILATERALES ENCARGADA DEL DESPACHO DE LA
MINISTRA DE RELACIONES EXTERIORES,

PATTI LONDOÑO JARAMILLO

EL MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO,

JUAN CARLOS ECHEVERRY GARZÓN

EL MINISTRO DE DEFENSA NACIONAL,

RODRIGO RIVERA SALAZAR

EL MINISTRO DE AGRICULTURA Y DESARROLLO RURAL,

JUAN CAMILO RESTREPO SALAZAR

EL MINISTRO DE LA PROTECCIÓN SOCIAL,

MAURICIO SANTAMARÍA SALAMANCA

CARLOS ENRIQUE RODADO NORIEGA

EL MINISTRO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO,

SERGIO DIAZ GRANADOS GUIDA

LA MINISTRA DE EDUCACIÓN NACIONAL

MARÍA FERNANDA CAMPO SAAVEDRA

LA MINISTRA DE AMBIENTE, VIVIENDA Y DESARROLLO TERRITORIAL,

BEATRIZ ELENA URIBE BOTERO

EL MINISTRO DE TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y LAS COMUNICACIONES

DIEGO MOLANO VEGA

EL MINISTRO DE TRANSPORTE

GERMÁN CARDONA GUTIÉRREZ

LA MINISTRA DE CULTURA

MARIANA GARCÉS CÓRDOBA²

3. Intervenciones.

El Decreto 4825 de 2010 regula (i) la creación de un impuesto excepcional al patrimonio, y (ii) la creación de una sobretasa al impuesto ordinario al patrimonio existente en la legislación ordinaria. Respecto de ellos, se recogen las intervenciones en materia de

conexidad, finalidad, necesidad y proporcionalidad del decreto legislativo con el Estado de Emergencia.

3.1. Intervenciones en relación con la conexidad del impuesto y la sobretasa

3.1.1. Para la Presidencia de la República, la creación de un nuevo impuesto al patrimonio y la imposición de una sobretasa al ya existente, tiene el fin de “recolectar el capital necesario para atender y superar los efectos generados por la ola invernal”. Considera el Ministerio de Hacienda y Crédito Público que los recursos necesarios para la atención humanitaria a la población afectada, así como para la rehabilitación y reconstrucción en la infraestructura del país, no se encontraban presupuestados, razón por la cual se expidió el Decreto 4825 de 2010 en el cual se adoptaron medidas tributarias en el marco de la emergencia económica, social y ecológica con el fin de generar recursos para mitigar los graves efectos generados por la ola invernal. En el mismo sentido, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

3.1.2. Para el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, se satisface el principio de conexidad, pues la imposición de tributos y la sobretasa de que trata el Decreto se vincula con los hechos que llevaron a declarar la emergencia en el Decreto 4580 de 2010. El ciudadano Fernando Zarama Vasquez considera que el parágrafo 3 del artículo 5º viola el “principio de causalidad” de las medidas adoptadas, porque establece que los párrafos de dicho artículo se aplican a la legislación ordinaria, lo cual no tiene relación de causalidad alguna con la emergencia invernal. Para la Universidad Externado de Colombia es evidente que las medidas tributarias adoptadas por el Decreto 4825 son congruentes con el mandato constitucional y guardan una relación causal con la calamidad que indujo la declaratoria del estado de emergencia. En igual sentido el Consejo Gremial Nacional.

3.2. Finalidad.

3.2.1. Considera la Presidencia de la República que con la expedición del Decreto 4825 de 2010, el Gobierno Nacional tomó medidas extraordinarias con el fin de conjurar la crisis y evitar la extensión de sus efectos, consistentes en la creación de un impuesto al patrimonio y el incremento al ya existente hasta en un 25%.

3.2.2. En relación con la finalidad de los tributos decretados, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario expresa que “no existe una receta única y milagrosa para superar la

crisis, máxime si la ligazón entre tributos y crisis es estrictamente de medio a fin, es decir, cuando se establecen tributos con carácter recaudatorio no como medida disuasoria o de fines extrafiscales- en cuyo caso existe una amplia libertad de escogencia del instrumento fiscal, para el legislador o para quien funge como tal". La Universidad Externado considera que el Decreto examinado cumple este principio de finalidad.

3.3. Necesidad.

3.3.1. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público considera que los ingresos corrientes de la Nación no fueron suficientes para cubrir las graves consecuencias generadas por la ola invernal, resaltando que para el caso del año 2010, en el momento de la presupuestación, no era posible prever las dimensiones de la ola invernal que atraviesa el país ni en su magnitud y duración. El proyecto de presupuesto general de la Nación contempló una previsión anual para la atención de desastres y calamidades de \$386.771 mil millones para tal fin. Y los recursos del Fondo de Compensación Interministerial, que se destinan ordinariamente a cubrir faltantes de los ministerios para financiar su funcionamiento, fueron de \$45,3 miles de millones, los cuales se asignaron en su casi totalidad a la atención de las necesidades de gastos derivados por los fenómenos climáticos: en agosto 6, \$15.000 millones y en noviembre 9, \$ 27.000 millones. Adicionalmente, fueron distribuidos \$600 mil millones del Ministerio de Hacienda y Crédito Público con destino al rubro "Atención desastres y emergencias en el territorio nacional Fondo Nacional de Calamidades-SNPAD" del Ministerio del Interior y de Justicia. De esta manera, de acuerdo a las disponibilidades presupuestales existentes se atendieron las solicitudes del Ministerio del Interior y de Justicia por \$330 mil millones y \$700 mil millones respectivamente. Para la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República, aplican también las consideraciones hechas en relación con el principio de necesidad, respecto del impuesto al patrimonio, a esta sobretasa. Agrega el Ministerio de Hacienda que por efecto de la sobretasa se recaudarán dos billones seiscientos diez mil cuatrocientos sesenta y nueve millones de pesos (\$2.610.469 millones), y la tendrán que pagar 9.224 personas; estos recursos, con la destinación específica requerida, no es posible obtenerlos con base en las normas tributarias actualmente vigentes, por las razones que se explicaron respecto de la primera de las dos medidas.

Según información suministrada por el Ministerio del Interior y de Justicia:

“Para el día 7 de diciembre la Doctora Luz Amanda Pulido, Directora de Gestión de Riesgo, presentó ante el señor Presidente de la República las cifras de afectación que para esa fecha eran de 337.513 familias, y con base en este dato se realizó el cálculo para atender a esas familias en lo que se refiere a la Ayuda Humanitaria de Emergencia, que está constituida por mercado, kit de aseo, kit de cocina y kit de hábitat, este último consta de colchoneta o hamaca, cobijas, sábanas y toldillos. El cuadro que sustentaba la solicitud de recursos es el siguiente:

COSTO AYUDA HUMANITARIA PARA AFECTADOS - DAMNIFICADOS

Familias afectadas

Costo A.H.E x mes x familia

Costo total x mes

Costo total 3 meses

337.513

\$1.061.000,00

\$1.074.303.879.000,00

Corte: 7 de diciembre de 2010

Posteriormente, para el 21 de Diciembre, el Ministerio del Interior y de Justicia a través de la Dirección de Gestión del Riesgo reporta que las 1.609 emergencias por ola invernal registradas en lo corrido del 2010 dejan 284 muertos, 267 heridos, 62 desaparecidos, 2.155.386 personas afectadas, 443.888 familias, 3.173 viviendas destruidas y 310.351 viviendas averiadas, y el costo para atender esas familias es el siguiente:

Familias afectadas

Costo A.H.E x mes x familia

Costo total x mes

Costo total 3 meses

443.888

\$ 1.061.000,00

\$ 470.965.168.000,00

\$ 1.412.895.504.000,00

Corte: 21 de diciembre de 2010

Las estimaciones que se han efectuado por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, respecto de los recursos que se espera recaudar por el impuesto al Patrimonio creado en el artículo 1º del Decreto 4825 de 2010 es de SETECIENTOS ONCE MIL CUATROCIENTOS CUARENTA Y DOS MILLONES (\$711.442 millones), y lo pagarán 51.179 personas.

3.3.2. Para el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, si bien la medida se conecta finalísticamente con la declaración de emergencia, tendría que probarse fácticamente su necesidad específica, en cuanto a montos y destinación. La Universidad Externado de Colombia considera que las necesidades causadas por la calamidad a que se refiere el Decreto 4580 de 2010 “desbordan las disponibilidades del fisco contempladas en el Presupuesto General de la Nación para 2011”. En el mismo sentido, el Consejo Gremial Nacional para el que la medida consistente en crear un nuevo impuesto al patrimonio y la sobretasa es necesaria a la luz de la calamidad que llevó a la declaratoria de emergencia. También concluye lo propio la facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Antioquia: la necesidad de nuevos recursos es evidente, dada la tragedia invernal.

3.4. Proporcionalidad.

Para el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, los criterios que se tuvieron en cuenta para establecer el impuesto al patrimonio y la sobretasa creado en el artículo 1º del Decreto 4825 de 2010, se encuentran fundamentados en los principios constitucionales del respeto de la

dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad. Así, se identificaron los colombianos con patrimonios mayores de \$1000 millones de pesos, las personas naturales y jurídicas que podrían ser sujetos pasivos del tributo, la capacidad contributiva, todo ello para materializar la solidaridad mediante la expedición del impuesto al patrimonio y la sobretasa al impuesto establecida en el artículo 9º del decreto en mención. Es necesario indicar que los mencionados criterios se encuentran fundamentados en el principio de progresividad inherente al sistema tributario colombiano, toda vez que las tarifas establecidas, gravan en mayor medida a los patrimonios superiores a \$5.000 millones, en tanto que los patrimonios inferiores a esta cifra, su tarifa se reduce a la mitad del rango descrito anteriormente, tal y como se indica en cuadro anexo:

3.4.2. Para el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, la insuficiencia de las herramientas jurídicas de que disponía el Ejecutivo ha sido anunciada, pero no aparece probado un primer inventario de necesidades que justifique el monto de los recursos de emergencia, y tampoco aparece una estimación del recaudo que se espera, de manera que sobre estos aspectos fácticos no se cuenta con suficiente información que permita hacer el test de proporcionalidad, de forma que los recursos decretados no superen las necesidades o por el contrario, resulten muy alejados de ellas.

El ciudadano Fernando Zarama Vásquez considera que los párrafos 1, 2 y 3 del artículo 5 violan los principios de justicia y equidad pues “generan cargas no previstas que afectan indebidamente a los ciudadanos”. En particular, se pregunta por los efectos del decreto respecto de los procesos de escisión de sociedades durante el año 2010: “¿Cómo se le puede exigir a la otra sociedad que dé informes sobre su patrimonio líquido, no al momento de la escisión, sino a 1º de enero de 2011, cuando es información reservada? ¿Las operaciones escindidas y las utilidades obtenidas en el año 2010 por una de las sociedades afectan al otro?...¿Qué pasa si el socio de la nueva sociedad escindida vendió sus acciones en el año 2010? ¿Debe buscar a los nuevos accionistas, para que den informes sobre su sociedad? ...”. Cuestionamientos análogos hace el interviniente respecto de la situación de las sociedades creadas en el 2010. Según él, el decreto crea un efecto de “contaminación de riqueza”, que lleva a que un pequeño contribuyente, que participó como socio minoritario en la constitución de una sociedad, para efectos del impuesto al patrimonio, queda gravado, y lo

lleva a tributar aun estando “absolutamente por debajo de los parámetros de tributación de este impuesto”. A su juicio, las medidas contenidas en estos párrafos son inaplicables e inequitativas.

El ciudadano Fernando Núñez Africano concluye que la aplicación retroactiva de los párrafos del artículo 5º vulnera el principio de equidad “cuando exige a los contribuyentes del impuesto sobre la renta que constituyeron sociedades y personas jurídicas en 2010, que determinen si son sujetos pasivos del impuesto de acuerdo con el procedimiento en él descrito, al tiempo que excluye de dicha carga tributaria a las demás personas que constituyeron sociedades y personas jurídicas antes de 2010”.

Para la Universidad Externado de Colombia surge una duda acerca del artículo 4 del Decreto 4825, que define la base gravable del impuesto y admite algunas exclusiones de esta. El artículo 4 citado reproduce en lo sustancial el artículo 4 de la Ley 1370. Algunas de las exclusiones de ambas normas, que tienen el efecto de reducir la base gravable y por ende el valor del impuesto, parecen eminentemente razonables y equitativas. No es tan evidente la equidad de otra exclusión contemplada en ambas normas: “el valor neto patrimonial de las acciones y aportes poseídos en sociedades nacionales”. Probablemente esta exclusión haya sido inspirada por consideraciones relacionadas con el fomento del mercado de capitales o el interés en evitar dobles contabilizaciones. Pero es corriente, en el mundo de negocios colombiano, escuchar el dicho que este es un país de empresas pobres que pertenecen a dueños ricos. Para expresarlo de otra manera es factible que haya muchos contribuyentes que tienen un alto valor patrimonial representado por participaciones en sociedades cuyo patrimonio neto está debajo del umbral del impuesto en discusión. En tales casos, esa exclusión atentaría contra la equidad y facilitaría la elusión del tributo.

El Consejo Gremial Nacional considera que se satisface el principio de proporcionalidad. La Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Antioquia dice que el tributo creado afecta sólo a los más pudientes, sin atentar contra su estabilidad económica. Y para la Universidad de la Sabana, la medida de crear un nuevo impuesto al patrimonio busca igualar el equilibrio de las cargas e incentivar el principio de solidaridad.

3.5. Posible vulneración sustantiva de normas constitucionales.

3.5.1. Dice la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República que los factores de

depuración y los criterios de exclusión para establecer la base gravable del impuesto al patrimonio creado mediante el Decreto 4825 del 29 de diciembre de 2010, coinciden con los establecidos en la Ley 1370 de 2009. Simplemente se amplió el espectro de contribuyentes sujetos al impuesto al patrimonio, excepto en las tarifas, es decir, los demás elementos del impuesto como son el hecho generador, su causación, la depuración de la base gravable y las excepciones a su sujeción, son similares a los previstos para el impuesto al patrimonio creado mediante la Ley 1370 de 2009.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público respondió a preguntas formuladas por la Corte, sobre las razones para establecer los factores de depuración de la base del cálculo del Impuesto al Patrimonio creado mediante el Decreto 4825 de 2010 y las consideraciones para excluir de la sujeción pasiva de dicho impuesto a las personas o entidades relacionadas en la norma:

(i) el decreto legislativo creó un impuesto al patrimonio paralelo al impuesto al patrimonio existente, creado mediante la Ley 1370 de 2009, pero aplicable a un segmento de contribuyentes con posesión de riqueza a 1º de enero del año 2011 con valor igual o superior a mil millones de pesos (\$1.000.000.000) e inferior a tres mil millones de pesos (\$ 3.000.000.000); (ii) el Decreto 4825 no tiene como objetivo modificar la estructura del Estatuto Tributario, y guarda consistencia con el impuesto al patrimonio existente, el impuesto a la renta y complementarios, y con su régimen de contribuyentes, el de contribuyentes especiales y el de no contribuyentes; (iii) los factores de depuración y los criterios de exclusión para establecer la base gravable del impuesto al patrimonio creado mediante el Decreto 4825 del 29 de diciembre de 2010, coinciden con los establecidos en la Ley 1370 de 2009; (iv) la Ley 863 de 20033 estableció en su capítulo IV el impuesto al patrimonio y allí definió, entre otros aspectos, el respectivo régimen de no contribuyentes o entidades no sujetas a dicho impuesto; tal estructura, resulta armónica con la forma en que está establecido el régimen de no contribuyentes del impuesto a la renta y complementarios, el cual desde la expedición de la Ley 49 de 1990 (artículo 8), establece que no son contribuyentes de este impuesto, los fondos de inversión, los fondos de valores y los fondos comunes que administran las entidades fiduciarias. 4

3.5.2. El ciudadano Fernando Zarama Vásquez expresa que los artículos 1, 2, 3, 5 y 9, en su conjunto, violan el principio de progresividad tributaria: hacen que los aportes no sean

progresivos, pues “los mayores aportantes relativos a este nuevo impuesto son los contribuyentes entre 2.000 y 3.000 millones (de patrimonio), a una tasa del 1.4%, mientras que en el rango siguiente de 3.000 a 5.000 millones (de patrimonio), lo harán al 0.6%, es decir, menos de la mitad de la tasa de los anteriores”. Además, los párrafos 1, 2 y 3 del artículo 5 violan el principio de irretroactividad de la ley tributaria: “Cuando en el 2010, antes de la expedición del Decreto que establece el nuevo impuesto, un ciudadano constituyó legalmente una sociedad, lo hizo bajo las normas y consecuencias legales vigentes en ese momento, y en especial de las normas tributarias. Resulta que con la aplicación retroactiva de los incisos subjúdice, haber constituido esa sociedad es un hecho generador del impuesto, porque un decreto legislativo posterior al hecho consolidado, así lo prescribe”; dice que, a lo sumo, dichas normas deberían aplicarse a hechos ocurridos con posterioridad a la expedición del decreto, es decir, por los días 30 y 31 de diciembre de 2010; y concluye este punto afirmando: “En todos los procesos de liquidaciones de sociedad conyugal, divorcios, quiebras, etc., habría que reintegrar los patrimonios líquidos, no a la fecha de su rompimiento, sino a 1 de enero de 2011, lo cual tiene todos los vicios y dificultades antes señalados”. Finalmente, los artículos 1, 3 y 6 violan el principio de temporalidad de la legislación extraordinaria de emergencia, porque permiten el pago del impuesto al patrimonio en cuotas sucesivas anuales hasta el 2014; con medidas de emergencia sólo pueden “arbitrarse recursos de urgencia inmediata y que no puedan obtenerse de otra forma”; pero diferir el pago del impuesto en varios años “cuestiona la procedencia de la urgencia de la utilización de la figura excepcional de la emergencia para haber adoptado tales medidas...Definir medidas a cuatro años es usurpar las funciones del legislativo y desconocer los preceptos de temporalidad que prescribe la Constitución Política”.

El ciudadano Fernando Nuñez Africano considera que el término “durante el año gravable 2010”, contenido en los párrafos 1 y 2 del artículo 5º del Decreto 4825 de 2010, es inexecutable, porque viola el principio de no retroactividad de las leyes tributarias; el Decreto rige a partir del 29 de diciembre de 2010, pero, “al ordenar que las sociedades escindidas y las sociedades comerciales o civiles o cualquier otra forma societaria o persona jurídica constituida “durante el año gravable 2010” deben sumar su patrimonio con las sociedades escindidas beneficiarias o con las personas naturales o jurídicas que las hayan constituido, está afectando hechos realizados con anterioridad a la entrada en vigor del Decreto 4825 de 2010”. El aparte señalado también desconoce el atributo de la personalidad jurídica (artículo 14 de la Constitución), consistente en tener un patrimonio propio.

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario afirma que "... se pone en cuestión la urgencia de la implantación de los instrumentos tributarios, porque su exigibilidad se construyó en ocho cuotas que van hasta el año 2014, lo que ciertamente rebasa la vigencia precaria de las medidas de emergencia que habrán perdido fuerza cuando se pretendan recaudar los tributos en los períodos fiscales futuros, puesto que las medidas no pueden regir más allá del 31 de diciembre de 2011". Y considera el Instituto que los parágrafos 1, 2 y 3 del artículo 5 contienen una norma retroactiva expresamente prohibida en la Constitución: las escisiones de que habla la norma "se realizaron en el pasado, antes de la expedición de la norma tributaria con fuerza de ley, luego no puede volverse sobre una operación ya existente y perfeccionada para desconocerla a efectos tributarios sin contrariar el artículo 363 de la Carta". Agrega además que el caso del "parágrafo 3 es muy particular", porque además de tener el mismo vicio de retroactividad, "excede el marco competencial de la emergencia y ha debido ser objeto de la ley tributaria ordinaria, que precisamente se tramitó paralelamente". No es admisible que se retrotraigan las condiciones de sujeción y de tarifa aplicable a circunstancias de hecho acaecidas con antelación a la fecha de ocurrencia o causación del hecho gravado.

Considera el ciudadano Miguel Ángel Enciso Pava que al no excluir del patrimonio gravable a las propiedades inmuebles, se está violando la Constitución, que sólo autoriza a los municipios para imponer tributos sobre ellas. Adicionalmente, estima que el decreto "está regulando una contribución en la que la base es el resultado de hechos ocurridos el día 1º de enero del año 2011, es decir, dentro del período que va desde el 1º de enero del año gravable 2011 hasta el día 31 de diciembre del mismo año. Lo anterior significa que si bien el citado Decreto 4825 rige desde su publicación, inició su vigencia para los efectos previstos en el mismo, el día 1º de enero de 2011 porque su base es el resultado de los hechos ocurridos en ese período. Por lo tanto, tal contribución no puede aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar dicha vigencia, es decir, a partir del período fiscal de 2012 (art. 338 C. P.)".

4. Concepto del Procurador General de la Nación.

En relación con (i) la creación de un impuesto excepcional al patrimonio, (ii) la creación de una sobretasa al impuesto ordinario al patrimonio existente en la legislación ordinaria, prevista en el Decreto 4825 de 2010, y demás normas que la regulan:

4.1. Para el Procurador General, tanto las consideraciones como lo decretado en las normas bajo examen, tienen una relación directa y específica con el estado excepcional que le sirve de habilitación y finalidad. En los mismos términos del principio de conexidad, el Decreto examinado satisface en términos generales el principio de finalidad. Sin embargo, hace observaciones puntuales, derivadas de este principio, respecto de dos artículos del Decreto, así: (i) respecto del artículo 1º, “lo que se recaude...debe ser objeto de manejo financiero y contable separado del que se aplica a todas las demás rentas y recursos de capital destinados al pago de las apropiaciones autorizadas en el presupuesto general de la Nación”; (ii) respecto del artículo 12, que establece reglas sobre la transferencia de los recursos obtenidos mediante el impuesto al patrimonio -y también mediante la sobretasa-, considera que, respecto de la definición de organismos ejecutores, “la norma se refiere a las entidades públicas que desarrollen proyectos en los cuales se apropien recursos, conforme al origen de los mismos y al principio de especialización presupuestal previsto en el artículo 18 del Decreto 111 de 1996; también debe tenerse en cuenta que los tributos que se arbitran por medidas de estado de excepción, están excluidos del sistema general de participaciones, al tenor de lo dispuesto en los artículos 346, 347, 352, 357 Superiores. Quiere lo anterior decir, que si el origen de todos o de la mayoría de los recursos con los cuales se va a desarrollar el proyecto son del orden nacional, la entidad pública encargada de ello debe ser de ese mismo nivel. En este sentido se solicitará a la Corte que declare exequible el artículo 12 del Decreto 4825 de 2010.”

4.2. Las medidas parecen ser necesarias para conjurar la crisis causada por la tragedia invernal, y para impedir la extensión de sus efectos. Del mismo modo, parecen ser proporcionales para conjurar la crisis económica, social y ecológica, y la grave calamidad pública, causadas por la tragedia invernal, y para impedir la extensión de sus efectos.

4.3. Además de las ya mencionadas observaciones sobre el artículo 1º y 12, relacionadas con el cabal cumplimiento del principio de finalidad de esta medida -la creación de un nuevo impuesto al patrimonio-, el Procurador hizo los siguientes comentarios puntuales sobre otros aspectos de la misma: “se solicitará a la Corte declarar exequible el artículo 4º del Decreto 4825 de 2010 bajo el entendido de que únicamente se excluye de la base imponible del impuesto al patrimonio el valor patrimonial neto de las acciones y aportes poseídos en sociedades nacionales al 7 de diciembre de 2010, cuya posesión se hubiera mantenido hasta el 1º de enero de 2011. La limitación temporal tiene sentido porque las personas que

tenían acciones o aportes antes de que se declarara la emergencia, no tenían conocimiento del tributo ni de su posible imposición”.

4.4. En cuanto a los párrafos 1º, 2º y 3º del artículo 5º, que regulan aspectos específicos para determinar la tarifa del impuesto al patrimonio cuando se constituyen sociedades, dicha regulación es contraria al principio de equidad tributaria regulado en el artículo 95 de la Carta, porque: “(i) la regulación del impuesto al patrimonio establecida en la Ley 1370 de 2009 no contempla nada al respecto, lo que introduce una diferencia de trato injustificada, que perjudica a las personas de menores ingresos dentro de la masa de contribuyentes; (ii) se parte de la premisa de que constituir sociedades en el año gravable de 2010, antes de la emergencia, puede tener una intención elusiva o evasora, lo cual es inadmisibles en este caso, ya que el decreto bajo examen se dictó, sin que mediara el principio de publicidad en su formación, por tratarse de una norma de expedición instantánea, el 29 de diciembre de 2010, es decir, casi al final del año gravable; (iii) en el párrafo 3º se reafirma el concepto de fraccionamiento de patrimonio, de acuerdo a lo consignado en los párrafos 1º y 2º, para efectos de aplicar el impuesto de patrimonio, creado mediante la Ley 1370 de 2009, de manera retroactiva al 1º de enero de 2010, lo cual es contrario a la vigencia de un orden justo en materia tributaria, como lo establece el artículo 2º Superior”.

4.5. Para el Procurador General, la redacción del párrafo 2º del artículo 5º del Decreto 4825 de 2010 es injusta en sí misma considerada, porque obliga a tributar a quien no debe hacerlo. En este aparte normativo se establece que las personas que hayan constituido cualquier forma societaria o persona jurídica, deben sumar sus patrimonios con los de la figura jurídica constituida para determinar la sujeción al impuesto al patrimonio, y si la sumatoria es igual o superior a mil millones de pesos, “las personas naturales o jurídicas que las constituyeron y cada una de las sociedades o personas jurídicas constituidas estarán obligadas a declarar y pagar el impuesto al patrimonio... sobre sus respectivas bases gravables”. Esto significa que un socio que esté obligado a pagar el impuesto al patrimonio le impondría el pago del impuesto a la sociedad constituida, por la totalidad de su patrimonio, así como a los demás socios cuya sumatoria de patrimonios no alcance el piso mínimo patrimonial para configurar su obligación⁷. Además, la injusticia se acentúa si se tiene que el aparte normativo señalado impone la responsabilidad de los socios sobre la obligación

tributaria de la sociedad, al establecer que “(l)as personas naturales o jurídicas que las constituyeron responderán solidariamente por el impuesto al patrimonio, actualización e intereses de las sociedades constituidas a prorrata de sus aportes”.

4.6. Respecto de la segunda y última de las medidas contenidas en el Decreto, la creación de una sobretasa del 25% al impuesto al patrimonio creado en la Ley 1370 de 2010, el Procurador sostiene: “El artículo 9° crea una sobretasa del 25% al impuesto al patrimonio de que trata la Ley 1370 de 2009, la cual se aviene con lo establecido en el artículo 338 de la Carta, en materia de elementos constitutivos del tributo. El artículo 4° de la Ley 1370 de 2009 excluye de la base imponible del impuesto al patrimonio el valor patrimonial neto de las acciones o aportes⁸, poseídos en sociedades nacionales, lo cual incide directamente en la sobretasa a este impuesto, creada mediante el artículo 9° del Decreto 4825 de 2010. Como se presentan los mismos supuestos fácticos, en relación con la exclusión del valor patrimonial de las acciones y aportes poseídos en sociedades nacionales, para determinar la base imponible del impuesto al patrimonio creado mediante el Decreto 4825 de 2010, se solicitará a la Corte declarar exequible este artículo bajo el entendido de que, para la determinar la sobretasa al impuesto al patrimonio, creada mediante este decreto, únicamente se excluye de la base imponible de ese impuesto, regulada en el artículo 4° de la Ley 1370 de 2009, el valor patrimonial neto de las acciones y aportes poseídos en sociedades nacionales al 7 de diciembre de 2010 que se hubieran mantenido hasta el 1° de enero de 2011.”

II. CONSIDERACIONES.

La Corte Constitucional es competente para revisar la constitucionalidad del Decreto Legislativo 4825 de 2010, por así disponerlo el parágrafo del artículo 215 y el numeral 7 del artículo 241 de la Constitución Política.

2. El control de constitucionalidad sobre el Decreto Legislativo 4825/10

2.1. La normatividad objeto del control.

2.1.1. El Decreto Legislativo 4825 de 2010 consta de 14 artículos que precisan y desarrollan dos medidas, materia del Decreto: (i) creación de un nuevo impuesto al patrimonio (impuesto excepcional al patrimonio), que recaerá sobre un universo de contribuyentes hasta ahora no

obligados por la legislación ordinaria; (ii) creación de una sobretasa al impuesto ordinario al patrimonio. (arts. 1 y 9)

2.1.2. El Decreto en desarrollo de la Emergencia establece los sujetos pasivos (art 1º), el hecho generador (art 2º), la fecha de causación (art. 3º), la base gravable y las reglas para su depuración (art. 4º), la tarifa y algunas reglas específicas para su cálculo en casos de escisiones, constituciones societarias o fraccionamientos de patrimonio (art 5º), reglas sobre la forma de declarar el impuesto y de pagarlo, incluyendo la determinación de plazos para ese efecto (art. 6º), la lista de entidades que aún realizando el hecho generador, quedan eximidas del pago del impuesto (art.7º), y, finalmente, una regla específica sobre la aplicación de este impuesto con los denominados “contratos de estabilidad jurídica” (art 8º).

2.1.3. Por tratarse de una sobretasa a un impuesto ya existente en la legislación ordinaria, el Decreto no hace una regulación integral de la segunda de las medidas enunciadas. Se limita a establecer, en el artículo 9º, la tarifa de dicha sobretasa, y a reiterar las reglas para su declaración y pago, incluyendo el establecimiento de plazos.

2.1.4. Los últimos cinco artículos del Decreto, establecen reglas comunes, tanto para el impuesto excepcional al patrimonio creado en su artículo 1º, como para la sobretasa excepcional al impuesto ordinario al patrimonio creado en su artículo 9º. Se establecen reglas de remisión a las normas del Estatuto Tributario que les son aplicables (art. 10º); se describen las conductas que dan lugar, respecto de estos dos tributos, a las sanciones por inexactitud (art. 11º); se definen las entidades a las cuales deben transferirse los recursos que se obtengan con los nuevos ingresos derivados de dichos tributos, para atender las necesidades de la emergencia (art. 12); y, finalmente, se autoriza a la Nación a pagar el servicio de la deuda que se contraiga para financiar el estado de excepción en el que se fundamenta el Decreto, con los recursos generados por estos dos nuevos gravámenes (art. 13). El artículo 14 establece la fecha de vigencia del Decreto.

2.2. El parámetro del control constitucional.

2.2.1. La Corte Constitucional examinará formal y materialmente el Decreto Legislativo 4825 de 2010, para determinar si el ejercicio de los poderes de excepción y el contenido de las medidas adoptadas se ajustan a la Constitución Política y particularmente a las

prescripciones contenidas en los artículos 214 y 215 de la Carta.

2.2.2. Las normas de la Ley 137 de 1994 -estatutaria de los Estados de Excepción- están llamadas, por mandato constitucional (CP, 214), a regular “las facultades del Gobierno durante los estados de excepción”, a establecer “los controles judiciales y las garantías para proteger los derechos de conformidad con los tratados internacionales”. En otras palabras, la limitación y precisión de los poderes extraordinarios de que goza el Presidente de la República durante los períodos de anormalidad y las regulaciones de protección jurídica a los derechos fundamentales, corresponde al Legislador estatutario, en desarrollo de las reglas constitucionales correspondientes. Así, el control de constitucionalidad de los decretos de excepción no se agota con la sola normativa superior. Por mandato mismo de la Carta (CP 214.2), las normas reguladoras de los poderes gubernamentales de excepción y de protección de los derechos fundamentales previstas en la Ley 137/949, también son parámetro de control constitucional, de modo que su desconocimiento puede acarrear la declaración de inexecutable de un decreto de excepción.

2.2.3. El Decreto 4580/10, declaratorio del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, contiene los elementos para establecer si el Decreto Legislativo 4825/10 -objeto del presente control- guarda conexidad material y finalística con la Emergencia, máxime cuando el mismo, en su parte motiva, se remite a los considerandos del Decreto declaratorio para ilustrar su relación directa y específica con la Emergencia. Por tal razón, se erige en referente indispensable para examinar la constitucionalidad del Decreto en cuestión.

2.3. Metodología del control.

El análisis de la constitucionalidad del decreto legislativo procederá de la siguiente manera: (i) cumplimiento de los requisitos formales por parte del Decreto 4825 de 2010; (ii) se examinará si las diversas medidas adoptadas -la creación de un impuesto excepcional al patrimonio y la creación de una sobretasa excepcional al impuesto ordinario al patrimonio- satisfacen los requisitos de conexidad material y finalística, de necesidad y proporcionalidad; (iii) finalmente, se analizará si el contenido propio de las normas expedidas se ajusta a la Constitución.

3. Control de constitucionalidad formal del Decreto Legislativo 4825/10.

3.1. Declaración previa del Estado de Emergencia.

3.1.1. Fundamento constitucional. La Constitución Política alude a la declaración del Estado de Emergencia (CP, art 215.1), y en seguida expresa que “mediante tal declaración...podrá el Presidente dictar decretos con fuerza de ley...” (CP 215.2); así, el Decreto Legislativo de ejercicio de estas facultades deberá estar mediado o precedido del Decreto declaratorio del estado de excepción vigente.

3.1.2. Análisis concreto. El Decreto 4825 de diciembre 29 de 2010 (i) fue dictado y promulgado en desarrollo del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica por razón de grave calamidad pública, declarado mediante Decreto 4580 de diciembre 7 de 2010, el cual fue encontrado exequible por la Corte Constitucional en sentencia C- 156 de 2011.

3.2. Firmas del decreto legislativo.

3.2.1. Fundamento constitucional. Al igual que el Decreto declaratorio, los decretos legislativos de estados de excepción debe ser suscritos por el Presidente de la República y su gabinete ministerial (CP, 214.1 y 215.2).

3.2.2. Análisis concreto. El Decreto 4825 de 2010 lleva la firma del Presidente de la República y los trece ministros que integran el equipo de ministros. En virtud de pruebas documentales decretadas en el auto que avocó conocimiento del Decreto 4825 de 2010, se pudo constatar que las personas que firmaron a título de encargo en efecto estaban ejerciendo las funciones de los respectivos despachos ministeriales al momento de la expedición del Decreto.

3.3. Temporalidad de la expedición del decreto legislativo.

3.3.1. Fundamento constitucional. Las facultades de excepción sólo pueden ejercerse dentro del término señalado en el propio Decreto de declaración, en ningún caso superior a treinta días (CP 215.1,4).

3.3.2. Análisis concreto. El Decreto 4580 de 2010 declaró el estado de emergencia económica, social y ecológica en todo el territorio nacional “por el término de treinta (30) días contados a partir de la fecha de expedición del presente decreto...”. La fecha de expedición fue el 7 de diciembre de 2010. El requisito de oportunidad del Decreto ahora revisado se satisface plenamente, toda vez que éste fue expedido el 29 de diciembre de

2010, esto es, dentro de los treinta días establecidos en el Decreto declarativo.

3.4. Motivación del decreto legislativo.

3.4.1. Fundamento constitucional. La motivación de los decretos de desarrollo de las facultades de excepción es indispensable para la realización del control constitucional, razón por la cual, tanto el decreto de declaración del estado de excepción (CP 215.2) como los decretos legislativos en ejercicio de los poderes extraordinarios (Corte Constitucional, C-940 de 2002) deben contar con la correspondiente fundamentación, expresada en la parte motiva de los mismos; particularmente, la ley estatutaria de estados de excepción refiere a la “justificación expresa” de las limitaciones de los derechos constitucionales (L 137/94, art 8) y a la “motivación de incompatibilidad” de las medidas respecto de leyes que se suspenden por considerarse incompatibles con el estado de excepción (L 137/94, art 12).

3.5. Remisión del decreto legislativo a la Corte Constitucional.

3.5.1. Fundamento constitucional. Ordena la Constitución que todo decreto legislativo dictado en uso de facultades de excepción deberá ser enviado por el Gobierno al Tribunal Constitucional al día siguiente de su expedición (CP, 214.6 y 215.paragr).

3.5.2. Análisis concreto. En comunicación fechada el 30 de diciembre de 2010, y recibida en la Secretaría de la Corte el 11 de enero de 2011, el Presidente de la República de Colombia remite al Presidente de la Corte Constitucional copia auténtica del Decreto 4825 de 2010, expedido precisamente el día anterior. El Gobierno dio cumplimiento al requisito.

3.6. Informe a la comunidad internacional.

3.6.1. Fundamento constitucional. Con base en el artículo 27 de la Convención Americana de los Derechos Humanos y el artículo 4o. del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, corresponde al Gobierno avisar a los Secretarios Generales de la OEA y la ONU, además de los decretos de declaración y levantamiento del estado de excepción, los decretos legislativos que limiten el ejercicio de derechos.

3.6.2. Análisis concreto. En la medida en que el Decreto 4825 de 2010, cuya constitucionalidad se revisa en la presente providencia, no limita, al menos en principio, el ejercicio de derechos, no es exigible el cumplimiento de esta específica obligación formal.

3.7. Conclusión.

La Corte encuentra, en consecuencia, que el Decreto 4825 de 2010 cumple con los requisitos formales previstos en la Constitución y las normas estatutarias del caso.

4. Control de constitucionalidad del Decreto Legislativo 4825/10: frente a la declaración del Estado de Emergencia: conexidad -material y finalística-, necesidad y proporcionalidad.

4.1. Conexidad material y finalística.

4.1.1. Debe todo decreto legislativo de poderes de excepción guardar conexidad material y finalística con el estado de excepción que desarrolla. Específicamente, dice la Constitución, los decretos legislativos deberán guardar “relación directa y específica con el estado de emergencia”, ya con los hechos causales que lo provocaron y sus efectos o con perturbación grave del orden económico, social, ecológico o la grave calamidad pública que hayan generado; y, además, han de guardar una relación de medio a fin, de modo que estén “destinados exclusivamente” a la conjuración de la crisis y de la prolongación de sus efectos (CP 214.1, 215.2).

4.1.2. La primera de las dos medidas tributarias contenidas en el Decreto revisado -esto es, la creación de un nuevo impuesto al patrimonio, a ser pagado por personas hasta el momento no obligadas por tributos ordinarios semejantes-, se relaciona de manera específica y directa con: (i) la obtención de nuevos recursos presupuestales para conjurar eficazmente la crisis; (ii) la necesidad de pagar la deuda pública contraída para financiar los proyectos dirigidos al mismo fin; (iii) la urgencia de financiar las medidas inmediatas de reparación y reconstrucción; (iv) la necesidad de proteger y garantizar los derechos de las personas afectadas por la calamidad; (v) la recuperación de la actividad productiva, y (vi) el fortalecimiento institucional y financiero de la Nación para enfrentar la emergencia y conjurar la extensión de sus efectos. Todos estos asuntos fueron explícitamente mencionados en el acto que declaró el estado de emergencia. Como lo dice el propio Decreto examinado, los recursos que generen esos nuevos tributos se destinarán a “mitigar los gravísimos efectos de la ola invernal”, ola invernal cuyas dimensiones y consecuencias la propia Corte ya encontró de suficiente entidad para permitir al gobierno la declaratoria de la emergencia.¹¹

4.1.3. Establece la Ley Estatutaria de Estados de Excepción que las medidas adoptadas

deben tener como finalidad exclusiva encontrar una solución a la crisis y a evitar que sus efectos se multipliquen¹². Como se acaba de explicar, la creación de un nuevo impuesto al patrimonio, que es la primera de las dos medidas contenidas en el Decreto revisado, tiene la finalidad explícita de generar recursos para mitigar la emergencia decretada el 7 de diciembre de 2010. El Decreto contiene normas para garantizar que efectivamente los recursos recaudados a través de esta medida tributaria se destinen exclusivamente a mitigar la crisis que le da origen al estado constitucional excepcional, como el artículo 12 que ordena que “los nuevos ingresos a que se refiere este Decreto, serán transferidos... al Fondo Nacional de Calamidades, al Fondo Adaptación o a los organismos ejecutores que corresponda, en la medida en que su ejecución vaya siendo requerida para atender las necesidades de la emergencia declarada mediante el Decreto 4580 de 2010...”. En suma, en efecto el legislador extraordinario ha previsto la destinación exclusiva de los recursos que se recauden para atender la emergencia y por lo tanto, se satisface el requisito de finalidad. La misma reflexión procede frente a la sobretasa al impuesto al patrimonio, también concebida para atender la emergencia invernal e impedir la extensión de sus efectos.

Cabe subrayar que los tributos decretados bajo un estado de emergencia no se someten a la prohibición constitucional relativa a las rentas de destinación específica. Por el contrario, cumplen su finalidad constitucional al ser asignadas a un tipo de destinación, pues su único propósito es atender la respectiva crisis¹³.

4.2. Necesidad.

4.2.1. La “necesidad” de las medidas adoptadas alude a que deben ser indispensables para alcanzar los fines que dieron lugar a la declaratoria del estado de excepción. Ello entraña una carga de la argumentación en cabeza del Gobierno que sustente la adopción de determinadas decisiones para enfrentar los factores que dieron lugar a declarar el estado de excepcionalidad¹⁴. Teniendo la virtud de suspender leyes, los decretos legislativos deberán expresar las razones por las cuales las normas legales suspendidas son incompatibles con el correspondiente Estado de Excepción, esto es, son indispensables de tomar.

Respecto de la creación de una sobretasa del 25% al impuesto ordinario al patrimonio - segunda medida del Decreto, art. 9º-, verifica la Corte que dicha sobretasa también se decreta para efectos de suplir el faltante de recursos declarado por el gobierno en el Decreto

de Emergencia, faltante que fue constatado ya por la Corte en la sentencia C-156 de 2011. En ese orden de ideas, se trata de una medida conectada directa y específicamente con los hechos que originaron el estado de excepción.

4.2.3. En efecto, según información entregada a la Corte por la Presidencia de la República y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para atender este tipo de desastres y calamidades, se había presupuestado en el 2010, la suma de trescientos ochenta y seis mil millones setecientos setenta y un mil pesos, (\$386.771.000), suma calculada con base en los promedios históricos de los últimos años; pero la sola necesidad de atención a las familias afectadas por la emergencia, según cálculos hechos el 21 de diciembre de 2010 por el Ministerio del Interior y de Justicia, ascendían a la suma de un billón cuatrocientos doce mil ochocientos noventa y cinco millones quinientos cuatro mil pesos (\$1.412.895.504.000). Esta cifra se refiere solo a la atención humanitaria de emergencia y no incluye los costos de rehabilitación y reconstrucción. De modo que el faltante de recursos ordinarios es evidente. Como también lo informó el Ministerio de Hacienda, con el impuesto al patrimonio creado en el artículo 1º del Decreto examinado, se aspira a recaudar poco más de setecientos mil millones de pesos (\$711.442 millones).

4.3. Proporcionalidad.

4.3.1. La regla de “proporcionalidad” demanda que las medidas expedidas durante los Estados de Excepción deberán guardar medida de correspondencia con la gravedad de los hechos que buscan conjurar; y la limitación en el ejercicio de los derechos y libertades sólo será admisible en el grado necesario, para buscar el retorno a la normalidad. Si bien la apreciación de la gravedad de los hechos y la elección de las medidas a adoptar para superar la perturbación del orden público, son valoraciones y decisiones que corresponden al Ejecutivo, es claro que un desequilibrio notorio entre las medidas y la gravedad de los hechos que las haga manifiestamente desproporcionadas, desconoce el marco constitucional y, por lo mismo, conduce a su retiro de la vida jurídica. El artículo 13 de la Ley Estatutaria de estados de excepción exige, por su parte, que las medidas sean proporcionales con la gravedad de los hechos que buscan conjurar.

4.3.2. La creación de un impuesto excepcional al patrimonio, contenida en el Decreto examinado, es proporcional a la gravedad, ya validada por esta Corporación, de los hechos

calamitosos que llevaron a la declaratoria de emergencia. Esta primera medida consiste en crear una nueva obligación tributaria, a cargo de un grupo de contribuyentes hasta ahora no vinculados tributariamente por impuestos ordinarios análogos. Ese nuevo universo de contribuyentes está compuesto por personas cuya capacidad de pago se presume, dado el nivel del patrimonio que da origen a la obligación tributaria -patrimonios líquidos superiores a mil millones de pesos-, y la tarifa aplicable se encuentra incluso por debajo de los rangos que para impuestos similares prevé la legislación ordinaria (el Decreto establece tarifas del 1% y del 1.4%, según nivel de patrimonio; en la legislación ordinaria, las tarifas del impuesto análogo actualmente vigente oscilan entre el 2.4% y el 4.8%). Dada la magnitud de la calamidad que se quiere atender con dichos recursos, no se trata de una carga desproporcionada, ni desde el punto de vista de la situación económica de quienes deben asumirla, ni desde el punto de vista de sus dimensiones y montos, ni desde el punto de vista de su relación con la necesidad excepcional que con dichos recursos se busca atender. Como se dijo, los recursos que se obtendrán en virtud de esta medida apenas alcanzarían para subsanar el faltante entre los recursos ya existentes y los requerimientos de la emergencia en tan sólo uno de sus componentes: la atención humanitaria de emergencia.

4.3.3. En términos análogos a los utilizados para analizar el requisito de proporcionalidad en relación con la primera medida -la creación de un nuevo impuesto excepcional al patrimonio-, encuentra la Corte que la sobretasa al impuesto ordinario al patrimonio es proporcional a la gravedad de los hechos que se buscan conjurar. Se trata de la imposición de una sobretasa del 25% sobre la tarifa que ya estaban obligados a pagar, por similar hecho gravable, y por virtud de decisión del legislador ordinario, las personas naturales o jurídicas, y las sociedades de hecho, con un patrimonio superior a 3.000 millones de pesos. Según estimaciones del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 9.224 personas estarían obligadas por esa sobretasa. Téngase en cuenta que según datos a 21 de diciembre de 2010, había 443.888 familias afectadas por la emergencia. 15 Frente a las dimensiones de la calamidad que se quiere conjurar, ni el porcentaje del gravamen, ni el grupo de obligados por él, parecen desproporcionados. Al imponer nuevas cargas tributarias a personas que en principio pueden asumirlas, el legislador excepcional satisface este requisito de proporcionalidad.

4.4. Transitoriedad del tributo.

4.4.1. Existe un requisito específico de las medidas de índole tributaria expedidas al amparo

de un estado de emergencia: la transitoriedad. A las normas tributarias expedidas con ocasión de un estado de excepción, la Constitución Política en el artículo 215 les impuso un límite temporal al señalar que “las medidas dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal, salvo que el Congreso, durante el año siguiente, les otorgue carácter permanente”, regla que se reitera en la Ley Estatutaria 137 de 1994.¹⁶

4.4.2. En el presente caso, el impuesto al patrimonio creado en el primer artículo del Decreto examinado, se causa por una sola vez (su hecho generador consiste en poseer determinado patrimonio a 1 de enero de 2011), y por lo tanto se satisface la exigencia constitucional de que el tributo decretado al amparo de un estado de emergencia sea transitorio. La existencia de plazos para el pago de la sobretasa no desvirtúa el carácter transitorio del tributo, que depende de la transitoriedad de su hecho gravable, no de los plazos para su pago. Sobre este tema de los plazos, se volverá en detalle más adelante.

4.5. Conclusión.

Considera la Corte cumplidos los requisitos relativos a la “conexidad” material y finalística de las materias de que se ocupa el Decreto Legislativo 4825 de 2010, en relación con la Emergencia declarada mediante Decreto 4580/10. También encuentra cumplida la regla de “necesidad” de la medida, respecto de otras opciones inscritas en las facultades ordinarias de que goza el Gobierno Nacional que resultan insuficientes para atender los requerimientos financieros que demanda la crisis. Y, finalmente, lo propio en cuanto a la regla de “proporcionalidad”, entre las medidas impositivas adoptadas y la gravedad de la perturbación.

5. Control de constitucionalidad material del Decreto Legislativo 4825/10: frente a prohibiciones constitucionales expresas bajo estado de excepción.

Corresponde ahora examinar si cada una de las dos medidas contenidas en el Decreto examinado, cumple o no los preceptos expresos de la Constitución que imponen límites al ejercicio gubernamental de los poderes gubernamentales de excepción. En este punto el análisis no alude al carácter extraordinario de las medidas, sino a su contenido material y su conformidad o no con normas prohibitivas explícitas del Estatuto Superior.

5.1. Frente a prohibiciones al ejercicio de los poderes de excepción.

El propio artículo 215 de la Carta, establece que “El Gobierno no podrá desmejorar los derechos sociales de los trabajadores mediante los decretos contemplados en este artículo”. Las otras medidas de prohibición surgen de los artículos 14 y 15 de la Ley Estatutaria de los Estados de Excepción y guardan estrecha conexidad con normas y principios de la Constitución, razón por la cual se integran con las normas superiores para conformar el parámetro normativo de control de constitucionalidad. A la ya mencionada prohibición de (i) regresividad social, se agrega el límite de (ii) no discriminación¹⁷ -emanación del derecho de igualdad, art. 13 constitucional-; la prohibición de (iii) suspensión de los derechos fundamentales, (iv) la de interrumpir el normal funcionamiento de las ramas del poder público y los órganos del Estado, y la de suprimir o modificar los organismos y funciones de acusación y juzgamiento penal¹⁸. Éstas últimas, expresión de la supremacía de la Constitución, de la vigencia plena de la misma durante los estados de excepción y de la preservación de los derechos fundamentales, la separación de los poderes y las bases constitucionales de la persecución y el juzgamiento criminal.

5.2. Análisis concreto.

La creación de un impuesto al patrimonio, que ha de recaer sobre un grupo de contribuyentes hasta ahora no vinculados por el impuesto análogo de la legislación ordinaria, ni la fijación de una sobretasa al mismo, desmejora los derechos sociales de los trabajadores ni lesiona derecho social alguno. Tampoco entraña discriminación alguna por razones de raza, lengua, religión, origen nacional o familiar, opinión política o filosófica: si bien, al definir los sujetos pasivos del gravamen obliga a un grupo de personas y no a otras, no hace la distinción con base en alguno de los criterios constitucionalmente sospechosos que se acaban de enunciar. La creación de este nuevo impuesto excepcional tampoco suspende derechos humanos ni libertades fundamentales, ni suprime ni modifica los organismos y funciones básicas de acusación y juzgamiento. Y menos interrumpe el normal funcionamiento de las ramas del poder ni de los órganos del estado, porque si bien la función de imponer tributos corresponde ordinariamente al Congreso, en estado de emergencia es la propia Constitución la que permite al Gobierno ejercer esa facultad, bajo los condicionamientos que se han desarrollado a lo largo de esta providencia.

6. Control de constitucionalidad material del Decreto Legislativo 4825/10: frente al contenido general de la Constitución.

Para la realización del examen de constitucionalidad material del Decreto Legislativo se exponen (i) reglas jurisprudenciales relativas al ejercicio del poder tributario del Estado, tanto para tiempos de normalidad como de excepción; frente a tales reglas jurisprudenciales se analizan las disposiciones relativas a la (ii) creación del nuevo impuesto al patrimonio; luego, lo propio frente a la (iii) sobretasa al impuesto; y finalmente, respecto de (iv) las disposiciones comunes.

6.1. Reglas constitucionales jurisprudenciales sobre el ejercicio de la potestad tributaria referida al impuesto al patrimonio

Las dos medidas contenidas en el Decreto examinado -la creación de un impuesto excepcional al patrimonio y la creación de una sobretasa al impuesto ordinario al patrimonio-, tienen en común una figura tributaria -el impuesto al patrimonio-, sobre la cual existen definiciones jurisprudenciales. A partir del momento en que la Corte Constitucional revisó la constitucionalidad del Decreto 1838 de 2002, proferido en el marco de una declaratoria de conmoción interior¹⁹, y luego, en sucesivas providencias,²⁰ se ha consolidado una línea jurisprudencial en torno al impuesto al patrimonio, que se puede sintetizar de la siguiente manera:

6.1.1. La regulación integral del impuesto al patrimonio corresponde al Legislador ordinario. Si bien constituye manifestación concreta del deber constitucional de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, no ha de tramitarse como ley estatutaria²¹.

6.1.2. Los elementos del impuesto al patrimonio han sido invariables en los últimos años: los sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, los mismos contribuyentes del impuesto sobre la renta; el hecho generador, la posesión de una riqueza avaluable a determinada fecha; la determinación de la misma se hace a partir del concepto de patrimonio líquido definido en el Estatuto Tributario, y por tanto ese tipo de patrimonio constituye la base gravable; y el sujeto activo del impuesto es la Nación. Esta estructura básica general del tributo no ha encontrado reparos constitucionales.

“Dicho inciso se refiere específicamente a los tributos en los que se toman en cuenta hechos ocurridos en un periodo determinado. Así por “ejemplo el artículo 26 del Estatuto tributario al definir el hecho gravado en el impuesto de renta se refiere a la “suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año gravable”, lo que hace que el factor temporal de hecho gravado en ese caso esté constituido por un periodo.

En el presente caso la causación del impuesto se produce de manera instantánea en relación con el patrimonio líquido que posea el contribuyente a 31 de agosto de 2002, supuesto de hecho diferente al que alude el citado inciso.”

En consecuencia, la Corte ha considerado que es constitucionalmente válido que la fecha que se fije como parámetro para establecer el patrimonio gravable sea del mismo año en el que se aplicará el tributo.

6.1.4. La Corte ha considerado también que este tipo de tributos se pueden establecer en el marco de estados de excepción, siempre y cuando se satisfagan los requisitos de conexidad, finalidad, necesidad y proporcionalidad, los recursos obtenidos se destinen a conjurar la respectiva crisis, y el impuesto tenga un carácter transitorio.²²

6.1.5. El impuesto al patrimonio, en su estructura, no vulnera el principio de no retroactividad de las normas tributarias, siempre que la fecha de determinación del hecho generador sea posterior a la entrada en vigor de la norma que lo crea. En algunos procesos constitucionales previos se ha planteado un argumento según el cual la estructura misma del impuesto implica una aplicación retroactiva de las normas que lo crean, pues recae sobre un hecho -la riqueza creada-, que usualmente se consolida con anterioridad a la expedición de la respectiva norma. La Corte ha desestimado esta posición, al considerar, como se explicó, que lo constitucionalmente relevante está en la determinación del patrimonio gravable en fecha posterior a la entrada en vigor de la norma creadora del tributo.²³

6.1.6. La Corte ha evaluado en ocasiones anteriores la constitucionalidad de algunas exclusiones de la base para liquidar el impuesto. Ha encontrado, por ejemplo, que son constitucionales las exclusiones del valor de las acciones o aportes en sociedades nacionales, y de los aportes obligatorios a los fondos de pensiones²⁴; pero ha declarado inexecutable las disposiciones que han introducido injustificadamente tratamientos diferenciados según la fecha de los aportes. En reciente fallo²⁵, y por razones de equidad tributaria, la Corte

consideró que la disposición que excluía de la base imponible del impuesto al patrimonio el valor patrimonial neto de las acciones poseídas en sociedades nacionales, era constitucional sólo si se entendía que el valor patrimonial neto de los aportes en sociedades nacionales -no mencionado explícitamente en la norma-, también constituye un rubro excluido del mencionado impuesto.

6.1.7. Amparada principalmente en la libertad configurativa del legislador en materia tributaria, la Corte, por regla general, ha encontrado exequibles las decisiones que éste ha tomado al definir las entidades no sujetas al impuesto al patrimonio, conjunto de entidades que en líneas generales se repiten en el decreto examinado, y que suelen basarse en el mismo régimen de exenciones al impuesto de renta²⁶. De hecho, generalmente han tenido denominación conjunta como impuesto sobre la renta y el patrimonio.

6.1.8. En la sentencia C-831 de 2010, se consideró que la norma que establecía que no estaban obligadas a pagar el impuesto al patrimonio las entidades que se encuentran en liquidación, concordato, liquidación forzosa administrativa, liquidación obligatoria o que hubiesen suscrito acuerdos de reestructuración o de reorganización, era exequible, pero siempre y cuando se entendiera que la exención también se aplica a personas naturales que se encuentren sometidas a régimen de insolvencia.

6.1.9. Reiteradamente se ha planteado el tema de si un gravamen al patrimonio es en el fondo un gravamen a la propiedad inmueble, y en ese caso, si se viola la regla constitucional según la cual “sólo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble”²⁷. Al respecto, la Corte ha sostenido que el patrimonio es un concepto jurídico abstracto e independiente de los bienes que lo conforman, y el impuesto que sobre él recae no es un gravamen real sino personal. Al estudiar el gravamen establecido por vía excepcional en 2002, la Corte dijo: “...siendo el patrimonio como ya se señaló una universalidad jurídica perfectamente diferenciable de los bienes que la componen y siendo el hecho generador del impuesto que se analiza en este caso el patrimonio líquido que posean los sujetos pasivos a 31 de agosto de 2002, y no los bienes inmuebles que puedan eventualmente haber sido tomados en cuenta por el contribuyente como componentes de su patrimonio bruto, no cabe en este caso afirmar que el impuesto creado por el Decreto 1838 de 2002 recaiga directamente sobre la propiedad inmueble y por tanto se vulnere el artículo 317 superior.” ²⁸

6.1.10. En términos generales, la Corte ha encontrado que las tarifas que el legislador ha establecido respecto de este impuesto, en sucesivos cuerpos normativos, ordinarios y extraordinarios, responden a criterios de proporcionalidad y de equidad tributaria, tanto horizontal como vertical.²⁹

6.1.11. También ha avalado la Corte que el legislador autorice al gobierno a establecer plazos para el pago del impuesto, o los establezca directamente en la norma de rango legal. El tema de los plazos para el pago adquiere particular relevancia cuando el impuesto se decreta en el marco de un estado de excepción, pues podría pensarse que el establecimiento de plazos para el pago del tributo contradice el principio de conexidad que la regla impositiva debe tener con relación a la declaración de dicho estado. El otorgamiento de plazos, en otros términos, podría desvirtuar el carácter urgente del tributo. En 2002, cuando se examinó el tema de los plazos para el pago del impuesto al patrimonio decretado al amparo de un estado de excepción, se dijo al respecto: “En este sentido el otorgamiento de plazos para el pago simplemente se convierte en una facilidad para el contribuyente que resulta obligado desde el mismo momento de la expedición del decreto a declarar y a pagar la totalidad del monto del impuesto que resulte de aplicar la tarifa respectiva a la base gravable constituida por el monto del patrimonio líquido a 31 de agosto de 2002. Al respecto no debe olvidarse que esta como toda medida adoptadas por el Legislador en materia tributaria debe consultar la capacidad de pago de los contribuyentes en función del principio de eficiencia a que alude el artículo 363 superior”.³⁰

Esta ha sido en líneas generales la caracterización constitucional del impuesto al patrimonio en la jurisprudencia de la Corte Constitucional. En el acápite siguiente se examinará la forma en que estas reglas aplican al nuevo impuesto excepcional al patrimonio.

6.2. El impuesto excepcional al patrimonio creado en el Decreto 4825 de 2010, frente a la Constitución.

En los artículos 1 a 8 del Decreto examinado se crea un nuevo impuesto al patrimonio, se regulan sus elementos estructurales, y las reglas para su aplicación.

6.2.1. El artículo 1º del Decreto 4825 de 2010 contiene el elemento de ese nuevo y excepcional impuesto al patrimonio. En él se crea el gravamen cuyos rasgos estructurales serán precisados y desarrollados en los restantes artículos, y se definen sus contornos

generales: el límite temporal (por el año 2011); la enunciación general del hecho gravable, que se precisará en artículo subsiguiente (el patrimonio, o más exactamente, la riqueza, entendida como el total del patrimonio líquido del obligado); su objeto (la conjuración y prevención de la extensión de los efectos del estado de emergencia declarado mediante el Decreto 4580 de 2010); y, finalmente, sus sujetos pasivos (personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta) .

Con base en las consideraciones generales realizadas en los acápites anteriores, la Corte encuentra que este artículo, que define el sentido y alcance de toda la medida aquí analizada, está conforme con la Constitución, pues ya está establecido que es constitucional el impuesto al patrimonio, tal y como se ha estructurado en Colombia en la última década y en sus aspectos básicos se replica en este artículo; el gravamen está concebido, como ya se explicó, para que el estado pueda conseguir recursos que le permitan atender la emergencia en cuyo marco se crea, en ejercicio de atribuciones que expresamente la Constitución le confiere al gobierno en desarrollo de una emergencia social; y el artículo establece un rasgo de transitoriedad del gravamen -por el año 2011- que también es consistente con su naturaleza de tributo excepcional. Se subraya que no se trata de la modificación de impuestos ordinarios ya existentes, sino de un nuevo tributo, aunque tenga semejanzas importantes con aquellos. De ahí el término utilizado en este primer artículo del Decreto: “créase un nuevo impuesto”.

En ese orden de ideas, y dado que este artículo refleja y contiene el alcance general del decreto, cuya constitucionalidad se examinó en los acápites anteriores, la Corte lo declarará exequible.

6.2.2. El segundo inciso del artículo 1º simplemente establece una regla sobre la forma en que deben contabilizarse los pagos del impuesto al patrimonio, los cuales podrán imputarse contra una cuenta denominada “revalorización del patrimonio”, acorde con un decreto que regula la materia.³¹ Por tratarse de una regla técnica sobre la forma de contabilizar los pagos del impuesto a que se refiere el primer inciso, no se percibe en este inciso inconstitucionalidad alguna. El punto se relaciona directamente con la medida principal contenida en el artículo, la cual, a su vez, tiene una conexidad directa con la emergencia.

6.2.3. En desarrollo de la enunciación general sobre el hecho gravable contenido en el

artículo 1º del Decreto, el artículo 2º precisa técnicamente en qué consiste la circunstancia fáctica que da origen a la obligación tributaria: será la posesión de riqueza -esto es, según el artículo 1º, el patrimonio líquido, a 1º de enero del año 2011-, cuyo valor sea igual o superior a mil millones de pesos e inferior a tres mil millones de pesos. Sobre esta configuración específica del hecho gravable, caben los siguientes comentarios:

-El artículo 2º reitera el carácter transitorio del gravamen, propio de su condición de tributo concebido para atender la emergencia decretada mediante Decreto 4580 de 2010, al establecer que el impuesto al patrimonio es “por el año 2011”, temporalidad que ya se había definido en el artículo anterior. Esta transitoriedad del tributo es conforme con la Constitución, dado que se trata de un impuesto de emergencia, como se vio ya en acápites anteriores.

-Aunque algunos intervinientes consideran que en realidad el impuesto creado en el artículo 1º no es un nuevo impuesto, sino la extensión a nuevos obligados de uno ya existente, regulado hoy en día en la Ley 1370 de 2009, adicionada en algunos aspectos relativos a la determinación de la tarifa por la Ley 1430 de 201032 (expedida en la misma fecha del Decreto 4825), la Corte entiende que se trata de un nuevo tributo, pues, no obstante sus evidentes semejanzas básicas, difiere del gravamen análogo contenido en la legislación ordinaria, al menos en dos aspectos esenciales: el hecho generador y la destinación de los recursos. En cuanto a lo primero, mientras que el impuesto al patrimonio establecido en la legislación ordinaria 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”³³, el impuesto al patrimonio de emergencia, cuya constitucionalidad se revisa en esta providencia, se genera por virtud de lo establecido en el citado artículo 2º, “por la posesión de riqueza a 1º de enero del año 2011, cuyo valor sea igual o superior a mil millones de pesos e inferior a tres mil millones de pesos”. Esta sola diferencia en el hecho generador permite hablar de la existencia de dos tributos distintos. En cuanto a lo segundo, es claro que mientras el impuesto ordinario al patrimonio no tiene una destinación específica, y no podría tenerla por expresa prohibición constitucional, el impuesto excepcional al patrimonio sí la tiene -“para la conjuración y prevención de la extensión de los efectos del estado de emergencia declarado mediante el Decreto 4580 de 2010”³⁴- , como corresponde a un Decreto impositivo decretado al amparo de un estado de excepción. La diferencia en la destinación de los recursos es consecuencia directa de la diferencia en el hecho generador, de tal manera que el tributo recaudado por

virtud del hecho generador establecido en el artículo 2º del Decreto 4825 de 2010, debe destinarse exclusivamente a los propósitos en él definidos, mientras que lo recaudado por virtud del hecho generador previsto en el artículo 2º de la Ley 1370 de 2009 se somete al proceso presupuestal ordinario.

-Finalmente, la Corte encuentra que la definición del hecho generador del impuesto al patrimonio contenida en el artículo 2º del Decreto revisado, si bien implica la incorporación de un nuevo grupo de obligados tributarios por virtud de la riqueza que poseen, sigue respetando los principios de equidad y progresividad tributaria establecidos en el artículo 363 de la Carta, en la medida en que establece un hecho generador de obligación tributaria en cabeza de personas que, en términos de riqueza poseída, están en capacidad de asumirla y, al mismo tiempo, se abstiene de imponer dicha obligación a quienes estén por debajo del rango de riqueza definido. Sólo para ilustrar el punto, cabe mencionar que una riqueza por valor superior a mil millones de pesos de hoy, equivale a 1.866 salarios mínimos mensuales del año 2011. Según la respuesta del Ministerio de Hacienda a una pregunta específica de la Corte, el número de personas naturales y jurídicas que se estima estarían obligadas por este nuevo hecho generador es de cincuenta y un mil ciento setenta y nueve (51.179). En ese orden de ideas, la Corte considera que el hecho generador de este impuesto excepcional al patrimonio ha sido concebido por el legislador extraordinario de tal manera que obliga a un grupo de entidades y personas en capacidad de asumirlo, y al mismo tiempo, se abstiene de imponer tal obligación a entidades y personas para quienes la carga podría llegar a ser excesiva, respetando así el principio de progresividad tributaria.

6.2.4. El artículo 3º del Decreto 4825 de 2010 define el criterio de causación del impuesto excepcional al patrimonio creado en su artículo 1º, cuyo hecho generador es la posesión de riqueza por el valor definido en su artículo 2º. Establece el artículo que el impuesto se causa si a 1º de enero del 2011, la riqueza que se posee es igual o superior a dicho valor (\$1.000 millones de pesos). Sobre el particular, caben las siguientes dos consideraciones:

-En primer lugar, la fecha establecida es consistente con el principio de no retroactividad de las leyes tributarias, consagrado en el segundo inciso del artículo 338 de la Constitución. En efecto, la norma que crea el tributo es del 29 de diciembre de 2010, y la fecha de su causación es el 1º de enero del 2011. En consecuencia, la creación del tributo y la definición de sus elementos estructurales, es anterior a la fecha de causación de su hecho generador, y

por este motivo entonces no se percibe inconstitucionalidad alguna.

-Algunos intervinientes han planteado una cuestión que la Corte ha abordado en el pasado, relacionada con la aplicación de la regla constitucional según la cual “las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”. Se argumenta que si la fecha de causación es el 1º de enero de 2011, el impuesto sólo podría aplicarse a partir del 2012. Para responder ese cuestionamiento, basta con aludir a dos argumentos, uno de tipo general, y el otro de tipo particular. En términos generales, y de conformidad con la jurisprudencia explicada en aparte anterior, la Corte ha considerado que dada su naturaleza y estructura, el impuesto al patrimonio, tal y como se ha concebido en Colombia, no tiene como base el resultado de “hechos ocurridos durante un período determinado”. A diferencia, por ejemplo, del impuesto de renta, que por definición se genera por hechos asociados a un período, el impuesto al patrimonio no se basa en situaciones asociadas a un período u otro, sino en la riqueza que se tenga en un momento específico. La causación es instantánea³⁵. De otra parte, aun si en gracia de discusión se admitiera que esta regla constitucional sobre aplicación de las normas tributarias en el tiempo fuera aplicable al impuesto al patrimonio, el Decreto 4825 de 2010 en particular no la vulneraría porque la norma entró a regir el 29 de diciembre de 2010, y el impuesto se causa el 1º de enero del 2011, de modo que la norma tributaria examinada se aplica a partir del período que comienza después de iniciada la vigencia de la norma respectiva, tal y como lo manda la Constitución. Pero, se repite, esa regla constitucional no está concebida para impuestos de causación instantánea como el impuesto al patrimonio.

6.2.6. La norma examinada establece las siguientes exclusiones de la base gravable: el valor patrimonial neto de las acciones y aportes poseídos en sociedades nacionales; los primeros trescientos diecinueve millones doscientos quince mil pesos (\$319.215.000) del valor de la casa o apartamento de habitación; 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, de los bienes inmuebles de beneficio y uso público de las empresas públicas de transporte masivo de pasajeros, de los bancos de tierras que posean las empresas públicas territoriales destinadas a vivienda prioritaria; el valor patrimonial neto de los aportes sociales realizados por los asociados, en el caso de los

contribuyentes a que se refiere el numeral 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario, esto es, “las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismos de control”.

6.2.7. La Corte constata que estas exclusiones de la base gravable son exactamente las mismas contempladas en la legislación ordinaria para el impuesto ordinario al patrimonio. Aunque el impuesto establecido en el artículo 1º del Decreto 4825 de 2010 es un tributo distinto al del impuesto al patrimonio ordinario, el legislador excepcional quiso en este punto seguir el diseño técnico establecido por el legislador ordinario en el artículo 4º de la Ley 1370 de 2009, y replicar aquí las reglas sobre depuración de la base gravable. La Corte estima que por ese sólo hecho, las exclusiones de la base enunciadas son en principio constitucionales, pues al reiterar las reglas aplicables al impuesto análogo ordinario, el Gobierno Nacional quiso precaver posibles riesgos de inconstitucionalidad por introducir diferenciaciones injustificadas en las reglas de configuración de la base entre el impuesto ordinario y el excepcional. Esas exclusiones fueron aprobadas por el Congreso de la República como fruto de una deliberación pública y democrática, en aplicación, se presume, de las reglas constitucionales atinentes al proceso legislativo. En ese orden de ideas, si al Congreso le asistía la potestad de establecer esas reglas de exclusión de la base, en el marco de la libertad de configuración legislativa que la Constitución le confiere en materia tributaria, nada impide, en principio, que el Gobierno, en ejercicio de funciones legislativas excepcionales, hubiese reiterado tales normas.

De modo que para la Corte, las exclusiones de la base contenidas en el artículo 4º del Decreto 4825 de 2010 tienen una primera justificación constitucional de carácter general: son equivalentes a las exclusiones que para los mismos efectos ha establecido, respecto de un impuesto similar, el legislador ordinario; no obedecen a un capricho o voluntad del gobierno en la coyuntura excepcional de la emergencia. El diseño acogido ya es el resultado de una previa deliberación legislativa.

6.2.8. Cabe por supuesto preguntarse si, aun a pesar de coincidir con las contenidas en la legislación ordinaria, y miradas ahora en el contexto del estado de emergencia a cuyo amparo se expidieron, se mantiene o no esa justificación inicial. La Corte no encuentra que,

examinadas individualmente, las exclusiones de la base gravable contenidas en el artículo 4º del Decreto vulneren o contradigan la Constitución. Además de la ya explicada circunstancia de que ellas son fruto de la libertad de configuración de la obligación tributaria que le asiste al Congreso, y que en el decreto simplemente se reprodujeron respecto de un nuevo impuesto análogo, tales exclusiones de la base están inspiradas en distintas motivaciones que la Corte encuentra conformes con la Constitución:

- La exclusión del valor patrimonial neto de las acciones y aportes poseídos en sociedades nacionales ya fue objeto de examen específico de constitucionalidad, en la sentencia C-876/02, en la que se concluyó que se fundamenta en la necesidad de evitar una doble tributación, que surgiría al no existir la exclusión, en cabeza tanto del accionista como de la sociedad. Además, la Corte constata que en la redacción contenida en el Decreto examinado se incluyeron como parte del valor a excluir, no sólo el correspondiente a las acciones, sino también el de los aportes poseídos en sociedades nacionales, con lo cual se satisface el condicionamiento constitucional establecido en la Sentencia C-831 de 2010 ya explicado. Sobre esta exclusión, el Procurador en su concepto advierte que podría prestarse para acciones fraudulentas de quienes, advertidos de la próxima expedición del Decreto, podrían haber incurrido en maniobras para disminuir su patrimonio amparándose en ella. Por eso sugiere que la exclusión sólo aplique a las acciones y aportes adquiridos antes de la Declaratoria de emergencia. Sin embargo, al revisar el Decreto declarativo -decreto 4580 de 2010-, la Corte no encuentra que en él haya mención alguna al tipo de tributos que se pretendía decretar para atender la emergencia, ni mucho menos a detalles técnicos específicos de los mismos. En consecuencia, mal podría alguien prever, a partir de la declaratoria de emergencia, que las acciones y aportes a que se refiere esta norma estarían excluidos de la base gravable de un impuesto cuya creación ni siquiera se anunció al momento de la declaratoria. En consecuencia, la Corte no atenderá la solicitud de condicionamiento hecha por el Ministerio Público en este punto.

-La exclusión de la base imponible de los primeros trescientos diecinueve millones doscientos quince mil pesos (\$319.215.000) del valor de la casa o apartamento de habitación, no sólo se ha establecido en todos los cuerpos normativos que se han ocupado del impuesto al patrimonio en sus distintas versiones, con variaciones en el monto, sino que responde también a un principio de protección del derecho a la vivienda consagrado en la Constitución. La exclusión de la base imponible del impuesto al patrimonio del 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 tiende a proteger el patrimonio de empresas públicas en cuanto relacionado con un ámbito de expresa protección constitucional, como lo es el medio ambiente. La exclusión de la base imponible del impuesto que se viene examinando del valor patrimonial neto de los bienes inmuebles de beneficio y uso público de las empresas públicas de transporte masivo de pasajeros, también se relaciona con el propósito constitucionalmente válido de proteger un patrimonio que por definición es público, y que tiene el propósito de garantizar el derecho constitucional a la circulación, y las otras garantías constitucionales que con él se vinculan. Al igual que en los casos anteriores, la exclusión del valor patrimonial neto de los bancos de tierras que posean las empresas públicas territoriales destinadas a vivienda prioritaria, de la base imponible del impuesto excepcional al patrimonio, se refiere a un patrimonio público explícitamente destinado a hacer valer otro derecho constitucional, en este caso, el de vivienda. Finalmente, la exclusión del valor patrimonial neto de los aportes sociales realizados por los asociados a las entidades del sector cooperativo, también responde al propósito constitucional de promover las formas asociativas y solidarias de propiedad, establecido en el inciso tercero del artículo 58 de la Carta.

En síntesis, la Corte no encuentra que alguna de las exclusiones de la base imponible del impuesto excepcional del patrimonio creado y regulado en el Decreto que se examina en la presente providencia, contradiga el propósito de la emergencia a cuyo amparo se dictó, que es la conjuración y prevención de la extensión de los efectos de dicho estado. Se trata de exclusiones a la base imponible que no atentan contra dicho propósito, ni se percibe que impliquen un privilegio o tratamiento preferencial, que no tendrían cabida en la regulación de un tributo específicamente diseñado para proveer al estado de recursos necesarios para atender una emergencia que ha comprometido el ejercicio de derechos fundamentales de un gran número de colombianos.

6.2.9. En síntesis, el artículo cuarto del Decreto examinado, al definir la forma de depurar la base gravable del impuesto al patrimonio creado en el Decreto 4825 de 2010, no vulnera la Constitución por cuanto: las reglas de dicha depuración son idénticas a las reglas de depuración de la base de impuestos similares aprobadas por el Congreso de la República y por lo tanto, en esa medida, responden a principios generales de igualdad, y específicos de equidad tributaria, y tienen, de entrada, una legitimación democrática clara. Vistas

individualmente, las exclusiones de la base contenidas en el decreto tienen relación directa con derechos o valores constitucionalmente protegidos, y ninguna de las exclusiones atenta o contradice el propósito general de la declaratoria de emergencia, o el propósito específico del decreto examinado, que es proveer de recursos al Estado para conjurar los efectos de ella.

6.2.10. El cuerpo principal del artículo 5º del Decreto 4825 de 2010, por su parte, da cumplimiento al mandato constitucional según el cual el legislador -en este caso, el legislador de excepción-, debe fijar, directamente, la tarifa de los impuestos (Art. 338, C.P.). Se establece en él que para aquellos que posean un patrimonio líquido entre mil y dos mil millones de pesos, la tarifa será del 1% sobre la base gravable; y para el grupo de ingresos más altos, esto es, para los que tengan un patrimonio líquido entre dos mil y tres mil millones de pesos, la tarifa será del 1.4% de la base gravable. Debe recordarse que los patrimonios iguales o mayores a tres mil millones no están gravados por el impuesto de que trata este Decreto, sino por el impuesto al patrimonio establecido en la legislación ordinaria (Ley 1370 de 2009, modificada parcialmente por la Ley 1430 de 2010).

Encuentra la Corte que las tarifas mismas responden a criterios de razonabilidad y proporcionalidad acordes con las exigencias constitucionales, y están dentro del ámbito tarifario que en el pasado ha sido avalado por esta Corporación. En 2002, por ejemplo, la Corte encontró que la tarifa del 1.2% sobre la base gravable del impuesto al patrimonio creado en aquel entonces por vía excepcional, era conforme con la Constitución.³⁶ Como se dijo al examinar el requisito de proporcionalidad, estas tarifas son inferiores a las de la legislación ordinaria actualmente vigente. También es claro que el sistema tarifario contenido en esta parte principal del artículo responde a criterios de progresividad y equidad tributaria, pues se grava con un mayor porcentaje a quienes poseen una mayor riqueza. Por este aspecto también, esta parte del artículo es constitucional. No debe perderse de vista que se trata de un nuevo impuesto, distinto a otros impuestos al patrimonio regulados en legislación ordinaria, concebidos con propósitos distintos, y aplicados a conjuntos diferentes de sujetos pasivos. En ese orden de ideas, no cabe hacer -como lo propone uno de los intervinientes-, para efectos de analizar la progresividad del tributo, comparaciones tarifarias entre distintos tipos de impuesto al patrimonio, pues su distinta configuración y propósito, las diferentes reglas técnicas que los regulan, hacen inocua la comparación tarifaria para dichos efectos.

6.2.11. Los tres párrafos del artículo 5º del Decreto 4825 de 2010 ameritan, en cambio, una consideración especial. En ellos se establecen reglas particulares, en casos específicos, para efectos de determinar la tarifa del impuesto excepcional al patrimonio creado en el artículo 1º del Decreto examinado. Las reglas se refieren a los casos de (i) escisiones societarias, (ii) constituciones de sociedades comerciales o civiles o de cualquier otra forma societaria o persona jurídica, y (iii) fraccionamiento de patrimonio.

6.2.11.1. La Corte encuentra que los tres párrafos tienen un componente contrario a la Constitución: los supuestos de hecho -esto es, las escisiones, constituciones societarias y fraccionamientos-, a los cuales se aplicarían las reglas para determinar el valor patrimonial y, por ende, la sujeción al tributo son, según su texto, los que se hayan efectuado “durante el año gravable 2010”. Así se establece directamente en los párrafos 1º y 2º, e indirectamente en el párrafo 3º, cuando dice que “lo dispuesto en los párrafos 1º y 2º será igualmente aplicable a los casos de...”. El Decreto se expidió el 29 de diciembre de 2010, pero los supuestos de hecho reglamentados en los tres párrafos son aquellos ocurridos durante todo el año “gravable 2010”. Para la Sala resulta evidente que se trata de una aplicación retroactiva de la norma tributaria, expresamente prohibida por el artículo 363 de la Carta: “Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

En efecto, los tres párrafos describen supuestos fácticos de los cuales se desprenden consecuencias tributarias y jurídicas importantes, pero esos supuestos son previos a la expedición de la norma. Tanto las escisiones, como las constituciones societarias y los fraccionamientos previstos en los párrafos, dan lugar a la aplicación de las reglas para determinar la sujeción al tributo, si ocurrieron “durante el año gravable 2010”, pero la norma que describe esos supuestos de hecho, y deriva de ellos consecuencias jurídicas y tributarias, fue expedida en el antepenúltimo día de dicho año gravable. Esta sola consideración bastaría para declarar la inconstitucionalidad de los párrafos: ellos derivan consecuencias jurídicas con importantes implicaciones tributarias, a hechos acaecidos con anterioridad a su entrada en vigor. Cuando las personas naturales y jurídicas realizaron tales conductas (escisiones, fusiones, etc.), durante el año 2010, no sabían, ni tenían por qué saber, que de su realización se derivarían esas implicaciones. La norma no existía. Esa es precisamente la razón por la cual la Constitución prohíbe la aplicación retroactiva de las leyes tributarias, regla constitucional estrechamente asociada con la confianza legítima, la buena fe, los derechos adquiridos, y la adecuada planeación económica³⁷.

6.2.11.2. En todo caso, los tres párrafos hacen parte de un Decreto expedido el 29 de diciembre de 2010. Así, respecto de los supuestos de hecho en ellos previstos, ocurridos el 30 y 31 de diciembre de 2010, la aplicación de la norma no es retroactiva. Si la Corte declarara la inexecutable de los tres párrafos, por violación del principio de irretroactividad, estaría impidiendo que estos se apliquen a situaciones acaecidas con posterioridad a su expedición, y respecto de las cuales no se predicaría el vicio indicado. En consecuencia, la Corte declarará executable los tres párrafos del artículo 5º de la Ley 4825 de 2010, siempre y cuando se entienda que ellos serán aplicables a los supuestos de hecho ocurridos el 30 y el 31 de diciembre de 2010. De esta manera, se respeta la intención del legislador extraordinario de regular situaciones acaecidas durante el “año gravable 2010”, pero en forma conforme con el principio constitucional de no retroactividad de las leyes tributarias.

En esa medida, las reglas para determinar la sujeción al impuesto extraordinario al patrimonio creado en el artículo 1º del Decreto 4825 de 2010, en los casos previstos en los párrafos 1º, 2º y 3º de su artículo 5º, se aplicarán sólo para las escisiones, constituciones de sociedades comerciales, o civiles o cualquier otra forma societaria o persona jurídica, y para todos los casos de fraccionamiento del patrimonio, independientemente de la forma jurídica y de la denominación que se le dé, que se hayan realizado con posterioridad a su entrada en vigencia, esto es, con posterioridad al 29 de diciembre de 2010, y hasta el final de dicho año³⁸.

6.2.11.3. No escapa a la Corte el hecho de que en la misma fecha (29 de diciembre de 2010) entró a regir la Ley 1430 de 2010, que incluye normas similares en algunos aspectos a las de los párrafos analizados, pero aplicables al impuesto ordinario al patrimonio previsto en la Ley 1370 de 2009. Al respecto, cabe señalar que esas normas no son materia de revisión en esta providencia, y el contexto normativo en el cual se expedieron es distinto al del Decreto 4825 de 2010, razón por la cual lo aquí decidido, como no podía ser de otra forma, sólo se predica de los párrafos del artículo 5º del mencionado Decreto 4825. El examen de las normas semejantes contenidas en la Ley 1430 de 2010 requerirá del previo ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad por parte de los ciudadanos interesados. En consecuencia, lo dispuesto en los párrafos 1º, 2º y 3º del artículo 5º del Decreto 4825 de

2010, solo se aplicará, con el condicionamiento temporal aquí establecido, al impuesto al patrimonio creado en él y no a otros impuestos al patrimonio.

6.2.12. El artículo 6º del Decreto 4825 de 2010 regula el procedimiento para la liquidación y pago del impuesto excepcional al patrimonio que se crea en el artículo 1º del Decreto 4825 de 2010. Establece una obligación en cabeza de la DIAN, consistente en prescribir un formulario oficial, en el cual los sujetos pasivos deberán liquidar el impuesto, y enuncia las entidades ante las cuales deberá presentarse dicha liquidación. Asimismo, remite a otra norma jurídica -la que expida el Gobierno Nacional para el pago de otro impuesto establecido en norma ordinaria-, como criterio de referencia para fijar los plazos de su pago. A diferencia del aparte analizado en acápite anterior -en el cual las reglas del impuesto aquí creado se hacían extensivas sin justificación alguna a un impuesto ordinario, ajeno completamente a la emergencia que se pretende conjurar-, en este artículo 6º la remisión a normas ordinarias se hace simplemente para efectos de dotar de contenido un aspecto operativo del impuesto excepcional creado en el decreto. En este caso, le es dable al Gobierno Nacional utilizar la técnica de la remisión normativa para fijar un procedimiento sobre los plazos del pago del impuesto.

6.2.13. Algunos intervinientes han señalado que la fijación de plazos para el pago del impuesto -8 cuotas, a lo largo de los cuatro años posteriores a la entrada en vigor del Decreto- es inconsistente con la naturaleza excepcional, urgente y transitoria del impuesto. Según este argumento, si los tributos decretados al amparo de un estado de emergencia deben estar orientados a conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos, y tienen, por expreso mandato constitucional, una vigencia transitoria, a menos que el Congreso les otorgue carácter permanente, es contrario a la Constitución que se permita su pago en cuotas que se extenderán por cuatro años posteriores a la ocurrencia del hecho gravable.

6.2.13.1. Para la Corte, este argumento no es de recibo, porque confunde dos conceptos distintos: la determinación del hecho gravable, con la forma de pago. Como se explicó en el acápite respectivo, los tributos decretados al amparo de una emergencia, como toda medida análoga, deben estar dirigidos específicamente a conjurar la crisis o sus efectos, deben ser necesarios, cumplir la finalidad, y, en el caso particular de los tributos, deben establecerse “en forma transitoria”. A juicio de la Corte, como ya quedó visto, estas exigencias se satisfacen en el Decreto analizado. El carácter transitorio del tributo en él creado se pone de

presente con el hecho de que éste se crea “por el año 2011”, (arts. 1 y 2 del Decreto 4825 de 2010), y el hecho gravable se determina de manera instantánea, por la ocurrencia de una situación en un día determinado -la posesión de un determinado valor de riqueza a 1º de enero de 2011-. No está previsto que el impuesto se genere de nuevo, en fechas posteriores, por el acaecimiento de hechos imposables semejantes, o que su vigencia se extienda a años subsiguientes. La transitoriedad del tributo de emergencia, exigida por la Constitución, se cumple en virtud de que el hecho generador que le da origen ocurre una sola vez.

Cosa distinta es que, verificada la ocurrencia del hecho generador, y por lo tanto constatada la existencia de esta transitoria obligación tributaria, el legislador excepcional haya previsto una forma de pago que se extiende en el tiempo. La transitoriedad del tributo queda definida por la transitoriedad del hecho generador, pero el cumplimiento de la obligación para con el Estado puede prolongarse en el tiempo, sin que eso contradiga la naturaleza excepcional y temporal del mismo. En el presente caso, y dada la urgencia de la medida, existe una cercanía temporal entre la fecha de expedición de la norma creadora del tributo excepcional y la fecha subsiguiente en la que se determina el hecho generador. La norma se expidió el 29 de diciembre de 2010, y el hecho generador es la riqueza poseída a 1 de enero de 2011. Por lo tanto, aunque se respeta el principio constitucional de irretroactividad de las normas tributarias, es conforme con la Constitución que se otorguen plazos para el pago del mismo; y los plazos atienden principios constitucionales como el de publicidad de la actuación estatal -pues permite que medie un tiempo razonable entre la expedición de la norma y su cumplimiento-, el de confianza legítima -al suavizar el cumplimiento de la obligación en el tiempo se garantiza que el impacto del tributo de emergencia sobre la economía personal o empresarial sea menos abrupto-, y facilita el cumplimiento del deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado.

6.2.13.2. Se ha argumentado, en la misma línea, que el hecho de que el Estado vaya a recibir recursos por concepto de este impuesto transitorio, incluso cuatro años después de generada la obligación, indica que los recursos entonces no estarán propiamente destinados a conjurar la emergencia que le dio origen. Tal razonamiento desconoce el manejo financiero que la Administración puede darle a unos recursos tributarios, en la medida en que pueden, por ejemplo, respaldar operaciones de endeudamiento interno o externo cuyos flujos pueden anticiparse para la atención presente de la emergencia. Además, el esfuerzo estatal para conjurar la crisis implica una tarea de prevención y reconstrucción que no se agota en la

vigencia jurídica de la emergencia económica. Por eso los considerandos del Decreto declarativo, avalados por la Corte, se refieren en detalle a daños en la infraestructura y el aparato productivo que tomará años reparar. De tal manera que el hecho de que la forma de pago del tributo transitorio se extienda en el tiempo, no desnaturaliza ni elimina su vínculo directo con la emergencia que le da origen, emergencia cuyas consecuencias requerirán de una continuada y persistente acción estatal, durante varios años.

6.2.13.3. En conclusión, para la Corte, la distinción conceptual entre hecho generador de la obligación y forma de pago justifica, por sí sola, la constitucionalidad de los plazos establecidos en el artículo 6º del decreto examinado.

6.2.14. El artículo 7º del Decreto 4825 de 2010 reproduce en términos prácticamente iguales, lo establecido en la Ley 1370 de 2009, respecto de las entidades, que, aun siéndoles predicable el hecho generador, están eximidas de la obligación de pagar el respectivo tributo. En consecuencia, aquí caben también consideraciones similares a las realizadas respecto a las exclusiones de la base imponible del artículo 4º, en el sentido de que no se trata de exenciones originadas en un capricho del gobierno fungiendo como legislador excepcional, sino de exenciones que fueron aprobadas por el Congreso de la República en proceso deliberativo, público y formal, respecto de un impuesto distinto pero de elementos estructurales similares. La única exención nueva, no contemplada en la legislación ordinaria, es la referida a las personas naturales que se encuentren en el régimen de insolvencia a que se refiere la Ley 1380 de 2010, pero, como se explicó en acápite anterior, fue la propia Corte Constitucional, en sentencia C-831 de 2010, la que, al revisar norma ordinaria similar, condicionó la exequibilidad de esas exenciones a que en ellas se incluyera a las personas naturales sometidas a procesos de insolvencia. En consecuencia, en este punto, el legislador de excepción no ha hecho cosa distinta que cumplir el mandato de la Corte Constitucional.

En síntesis, no encuentra la Corte que en esta enunciación de entidades y personas exentas de la obligación de pagar el impuesto excepcional al patrimonio, aparezcan categorías que contradigan de manera flagrante la Constitución, o sean inconsistentes con la naturaleza de los hechos que llevaron a la declaratoria de la emergencia. Por lo demás, se trata de categorías también exceptuadas del impuesto de renta, y son precisamente los contribuyentes de este impuesto, que tengan el patrimonio definido en el artículo 2º del Decreto, los sujetos pasivos del tributo patrimonial en él creado.³⁹

6.2.15. Finalmente, el artículo 8º del Decreto 4825 de 2010 simplemente reitera lo ya establecido en la llamada “ley de estabilidad jurídica para los inversionistas en Colombia”, que es la Ley 963 de 2005. En su artículo 11, se ordena: “no se podrá conceder la estabilidad prevista en la presente ley sobre normas relativas a ...la obligación de declarar y pagar los tributos o inversiones forzosas que el Gobierno Nacional decrete bajo estados de excepción”. No encuentra la Corte que la reiteración de esta regla legal, contenida en el analizado artículo 8º, contradiga en sentido alguno la Constitución. No corresponde en este momento a la Corte evaluar la constitucionalidad del artículo 11 de la Ley 963 de 2005, sino simplemente constatar que la remisión que a él se hace en el Decreto examinado, no vulnera la Carta.

6.3. La sobretasa al impuesto ordinario al patrimonio -leyes 1370/09 y 1430/10- frente a la Constitución.

6.3.1. La segunda de las medidas contenidas en el Decreto 4825 de 2010 examinado, es la creación de una sobretasa al impuesto ordinario al patrimonio. A diferencia del impuesto excepcional, este impuesto ordinario tiene una regulación detallada en la Ley ordinaria -Leyes 1370 de 2009 y 1430 de 2010-; por eso el Decreto examinado se limita a ordenar (i) la creación de una sobretasa sobre dicho impuesto ordinario al patrimonio; (ii) la fijación de la tarifa de esa sobretasa -25% del impuesto al patrimonio-, y (iii) unas reglas, similares a las del artículo 6º del mismo decreto, sobre la declaración y pago de dicha sobretasa. Todos los demás asuntos están ya regulados en la legislación ordinaria.

6.3.2. El artículo 9º es el único del Decreto que se refiere exclusivamente a la segunda de las medidas de emergencia en él contenidas, creando y regulando la sobretasa al impuesto al patrimonio, cuya conformidad con los requisitos de las medidas decretadas en desarrollo de un estado de emergencia en general, y con los requisitos de los tributos de emergencia en particular, ya fueron examinadas en acápite anteriores. Lo que hace este artículo -también para propósitos de generar recursos públicos que sirvan para atender la emergencia decretada mediante Decreto 4580 de 2010-, es crear una sobretasa al impuesto al patrimonio de que trata la Ley 1370 de 2009. Como se recuerda, el impuesto al patrimonio de que trata dicha ley rige por el año 2011, está a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, y 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. Se causa el 1º de enero del 2011, y su tarifa es del 2.4% de la base gravable, para patrimonios iguales o superiores a tres mil millones de pesos, y del 4.8% para patrimonios cuya base gravable sea igual o superior a cinco mil millones de pesos⁴⁰. En términos generales, las reglas sobre la depuración de su base imponible, exclusiones, exenciones, y forma de pago, son similares a las del impuesto creado en el artículo 1º del Decreto 4825 de 2010, cuya constitucionalidad ya se examinó en esta providencia.

6.3.3. Las consideraciones hechas en apartes anteriores respecto de la primera medida, sobre el procedimiento y forma de pago, y los plazos para la cancelación de esta específica obligación tributaria, son plenamente aplicables al tercer inciso de este artículo 9º, razón por la cual también se declarará ajustado a la Constitución. Tampoco se percibe inconstitucionalidad alguna respecto de la tarifa de la sobretasa (25%), que equivale, según en rango patrimonial, a un aumento del 0.6% o del 1.2% sobre la tarifa ordinaria, según el caso.

6.4. Medidas comunes -al impuesto al patrimonio y la sobretasa- adoptadas por el DL 4825 de 2010, frente a la Constitución.

6.4.1. Los últimos cuatro artículos del Decreto 4825 de 2010 son disposiciones que se aplican tanto al impuesto excepcional al patrimonio como a la sobretasa al impuesto ordinario al patrimonio, medidas ambas que constituyen la materia del decreto examinado. En este acápite corresponde examinar la conformidad constitucional de su contenido específico, en la medida en que, por estar estrechamente relacionadas con las dos medidas principales, se da por verificado que cumplen los requisitos de conexidad material y finalística, necesidad y proporcionalidad que le son exigibles a todas las medidas dictadas en el marco de un estado de emergencia. También, dada esa estrecha conexidad con el núcleo esencial de las dos medidas examinadas, se estima que estas últimas cuatro disposiciones tampoco desconocen las prohibiciones constitucionales y estatutarias sobre las medidas dictadas en estados de excepción.

6.4.2. El artículo 10 del Decreto 4825 de 2010 define que las reglas sobre declaración, pago, administración, control y no deducibilidad aplicables al mencionado impuesto excepcional, y a la sobretasa, serán las establecidas en el Estatuto Tributario, especialmente en los artículos expresamente mencionados en él. Se trata de una norma remisoria que no plantea debate

constitucional alguno. No corresponde a la Corte, en este proceso de revisión de constitucionalidad del decreto de emergencia, estudiar la constitucionalidad de las normas destinatarias de la remisión.

6.4.3. El artículo 11 del Decreto 4825 de 2010, es también una disposición común, tanto para el impuesto excepcional como para la sobretasa al impuesto al patrimonio y su propósito es enumerar las conductas que, en relación con esos dos tributos, dan lugar a sanciones por inexactitud. Esas conductas serán:

(i) por remisión normativa, las conductas genéricas establecidas en el Estatuto Tributario. Respecto de esa remisión la Corte no encuentra objeción alguna⁴¹.

(ii) Las específicas a los dos tributos mencionados, incluidas en el artículo analizado. Estas conductas específicas son, a su vez, las siguientes: la realización de ajustes contables y/o fiscales, que no correspondan a operaciones efectivas o reales y que impliquen la disminución del patrimonio líquido, a través de omisión o subestimación de activos, reducción de valorizaciones o de ajustes o de reajustes fiscales; y la inclusión de pasivos inexistentes o de provisiones no autorizadas o sobreestimadas de los cuales se derive un menor impuesto a pagar.

Estos dos tipos de inexactitudes sancionables se refieren específicamente a maniobras contables o fiscales que tiendan a alterar la realidad patrimonial. Teniendo en cuenta que es precisamente el patrimonio líquido igual o superior a determinado valor lo que constituye el hecho generador de los tributos contenidos en el Decreto examinado, tiene sentido que las conductas que alteren sin fundamento dicho valor puedan ser sancionadas por la autoridad tributaria, y en esa medida, la Corte, no encontrando vicios de inconstitucionalidad por otro motivo, también las declarará exequibles. Ha de advertirse sin embargo que, naturalmente, la determinación de la inexactitud y de la sanción correspondiente deberá someterse al procedimiento administrativo tributario preestablecido. También ha de advertirse que estas específicas conductas se predicán del impuesto excepcional al patrimonio creado en el artículo 1º del Decreto, y de la sobretasa creada en su artículo 9º, pero no pueden hacerse extensivas al impuesto ordinario al patrimonio. Si dicho impuesto ordinario tiene su propio régimen de sanciones por inexactitud, a él habrán de atenerse las autoridades tributarias.

6.4.4. En concordancia con la necesaria destinación específica que han de tener los tributos

decretados bajo un estado de emergencia, y en particular con el propósito explícito definido en el artículo 1º del Decreto examinado, a su vez conforme con la emergencia decretada el 7 de diciembre de 2010 (“la conjuración y prevención de la extensión de los efectos del estado de emergencia declarado mediante el Decreto 4580 de 2010”), el artículo 12 del Decreto 4825 de 2010 define las entidades a las que deben transferirse los recursos obtenidos con ocasión de los nuevos tributos que en él se crean -el impuesto excepcional al patrimonio y la sobretasa al impuesto ordinario al patrimonio-: la transferencia deberá hacerla la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público “al Fondo de Calamidades, al Fondo Adaptación o a los organismos ejecutores que corresponda”. La transferencia se hará “en la medida en que su ejecución vaya siendo requerida para atender las necesidades de la emergencia declarada mediante el Decreto 4580 de 2010” pero antes de proceder a las transferencias, el Gobierno en reglamento deberá establecer sus requisitos, los cuales habrán de cumplirse para que ellas puedan realizarse. Para la Corte este artículo corrobora la naturaleza excepcional de los recursos recaudados por los tributos creados en el Decreto que lo contiene, y precisa las entidades a través de las cuales se ejecutarán.

Sobre este punto, el Procurador General de la Nación pide que se precise que los organismos ejecutores para atender las necesidades de la emergencia declarada mediante el Decreto 4580 de 2010, serán “aquellas entidades públicas a las que les corresponde desarrollar proyectos en zonas de desastre, riesgo e influencia por afectación de la ola invernal, y apropien recursos, conforme al origen de éstos o de la mayoría de estos, y al principio de especialización presupuestal”. La Corte no estima necesario introducir ningún condicionamiento a la exequibilidad de este artículo, pues es claro que la transferencia de recursos en él ordenada debe hacerse a las entidades allí enunciadas, de conformidad con las normas presupuestales generales, y con base en las reglas institucionales que para atender la emergencia se hayan dictado en otros decretos de excepción. Sería redundante condicionar la exequibilidad de este artículo en ese sentido. La Corte lo declarará exequible sin necesidad de modulación alguna. Por lo demás su conexidad con la emergencia a conjurar es evidente.

6.4.5. En el Decreto que declaró la emergencia que pretende conjurarse con medidas como las tomadas en el decreto 4825 de 2010, aquí revisado, y que fuera declarado constitucional por la Corte en sentencia C-156 de 2011, se alude expresamente a la necesidad de adoptar

medidas de “endeudamiento” (considerando 3.19) “a fin de proteger y garantizar los derechos de las personas afectadas, lograr la recuperación de la actividad productiva, el fortalecimiento institucional y financiero de la Nación, y adelantar las obras de infraestructura que permitan conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos” y a “que es necesario establecer mecanismos para asegurar que la deuda pública contraída para financiar los proyectos dirigidos a conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos, sea posteriormente pagada con los recursos tributarios recaudados en virtud de las medidas adoptadas con base en la emergencia” (considerando 3.8). De hecho, mediante Decreto 4703 de 2010, también declarado al amparo de esta emergencia, se autorizó a la Nación a realizar operaciones de crédito público para el efecto.

El artículo 13 del Decreto 4825 de 2010, en consecuencia, se limita a establecer que el servicio de la deuda de las operaciones de crédito público que se celebren para financiar la emergencia podrá pagarse con los recursos que se recauden con ocasión de los tributos creados en él, es decir, con ocasión del impuesto excepcional al patrimonio creado en su artículo 1º, y con ocasión de la sobretasa al impuesto ordinario al patrimonio creada en su artículo 9º. Dada la ya verificada conexidad de dichos tributos con la emergencia, y la autorización de endeudamiento que a su amparo confirió el legislador extraordinario, este artículo es también conforme con la Constitución.

6.4.6. Finalmente, el artículo 14 del Decreto 4825 de 2010 establece que rige a partir de la fecha de su publicación. No cabe objeción alguna de constitucionalidad a su contenido. Basta con señalar que esa fecha es el 29 de diciembre de 2010, pues tal es la fecha del Diario Oficial 47937, en cuya página 220 se publicó el Decreto. Por las razones expuestas en esta providencia, esa fecha es determinante por varios motivos, principalmente para efectos de verificar el cumplimiento del principio de no retroactividad de las normas tributarias, y para determinar a partir de qué momento han de acaecer las conductas cuyas consecuencias se regulan en el Decreto, especialmente en los párrafos de su artículo 5º.

7. Razones de la decisión.

7.1. La Corte declarará la exequibilidad en general del decreto examinado, por considerar que cumple con los requisitos formales y materiales que la Constitución exige a los decretos que desarrollan una declaratoria de emergencia económica, social y ecológica.

7.2. En particular, se verifica que las dos medidas principales del Decreto tienen una conexidad necesaria y proporcional con los motivos que llevaron al Gobierno Nacional a declarar el estado de emergencia, el 7 de diciembre de 2010, pues, mediante la creación de un nuevo impuesto y la imposición de una sobretasa a uno ya existente, apuntan a recaudar nuevos recursos que permitan al Estado atender a las víctimas de la calamidad pública que le dio origen, y adelantar los urgentes proyectos que se necesitan para controlar la extensión de sus efectos.

7.3. No encuentra la Corte que al expedir el Decreto se hayan desconocido los límites constitucionales establecidos para los casos en los que con base en las potestades propias de un estado de emergencia, el Gobierno decreta tributos. La estructura básica de los tributos incluidos en el decreto (un nuevo impuesto al patrimonio, y la sobretasa a un impuesto al patrimonio ya existente) reitera en líneas generales diseños tributarios que en el pasado la Corte ha declarado ajustados a la Constitución. La Corte no encontró, salvo en los casos que enseguida se señalarán, que el contenido específico de los artículos del Decreto 4825 de 2010 vulnerara la Constitución, ni en forma directa, ni por falta de conexidad con la emergencia declarada y ya validada constitucionalmente.

7.4. En el caso específico de los tres párrafos del artículo 5 del Decreto, la Corte estableció que ellos prevén consecuencias jurídicas a supuestos de hecho ocurridos con anterioridad a la expedición del Decreto, y en esa medida vulneran la regla constitucional que prohíbe la retroactividad de las normas tributarias (Art. 363 C.P.). Sin embargo, es posible mantener la vigencia de las reglas contenidas en dichos párrafos, si se condiciona su constitucionalidad a que ellas sólo aplicarán a los supuestos de hecho ocurridos con posterioridad a la vigencia del Decreto, esto es, a las escisiones, constituciones societarias y fraccionamientos ocurridos con posterioridad al 29 de diciembre de 2010, y hasta el final de dicho año. De esta manera, se conserva la norma jurídica en un sentido conforme con la Constitución.

III. DECISIÓN.

La Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

Primero.- Declarar EXEQUIBLES los artículos 1, 2, 3, 4, 6, 7, 8, 9 10, 11, 12, 13, y 14 del Decreto 4825 de 2010, “por el cual se adoptan medidas en materia tributaria en el marco de la emergencia económica, social y ecológica declarada por el Decreto 4580 de 2010”.

Segundo. Declarar EXEQUIBLE el artículo 5 del Decreto 4825 de 2010, “por el cual se adoptan medidas en materia tributaria en el marco de la emergencia económica, social y ecológica declarada por el Decreto 4580 de 2010”, en el entendido de que los procesos de escisión, las constituciones y los fraccionamientos a que se refieren sus párrafos 1, 2 y 3 serán los ocurridos el 30 y 31 de diciembre de 2010.

JUAN CARLOS HENAO PEREZ

Presidente

MARIA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrado

Con salvamento parcial de voto

MAURICIO GONZALEZ CUERVO

Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Magistrado

Con salvamento parcial de voto

JORGE IVN PALACIO PALACIO

Magistrado

NILSON PINILLA PINILLA

Magistrado

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB

Magistrado

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Magistrado

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

Secretaria General

Salvamento Parcial de Voto del Magistrado

Gabriel Eduardo Mendoza Martelo

a la Sentencia C-243/11

SENTENCIA DE EXEQUIBILIDAD CONDICIONADA-Improcedencia

IMPUESTO EXCEPCIONAL AL PATRIMONIO EN ESTADO DE EMERGENCIA-Exequibilidad sin condicionamiento

Mi discrepancia con la decisión mayoritaria en este caso radica en que, a mi juicio, la declaratoria de exequibilidad del artículo 5° del Decreto Legislativo 4825 del 29 de diciembre de 2010, debió ser pura y simple, esto es, exenta de condicionamiento alguno, pues la supuesta retroactividad que con dicho pronunciamiento se quiso neutralizar, en realidad no se configura.

Referencia: Expediente RE-185

Asunto: Revisión constitucional del Decreto Legislativo 4825 de 2010, “por el cual se adoptan medidas en materia tributaria en el marco de la emergencia económica, social y ecológica declarada por el Decreto 4580 de 2010.”

Magistrado Ponente:

MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO

Con el acostumbrado respeto por las decisiones de la Corte, me permito explicar la razón que me llevó a salvar parcialmente el voto en el asunto de la referencia.

Mi discrepancia con la decisión mayoritaria en este caso radica en que, a mi juicio, la declaratoria de exequibilidad del artículo 5° del Decreto Legislativo 4825 del 29 de diciembre de 2010, debió ser pura y simple, esto es, exenta de condicionamiento alguno, pues la supuesta retroactividad que con dicho pronunciamiento se quiso neutralizar, en realidad no se configura.

Conforme a lo previsto en el citado decreto, las sociedades que en el año gravable 2010 hayan efectuado procesos de escisión, las personas naturales o jurídicas que hayan constituido sociedades comerciales o civiles, o fraccionado su patrimonio, deberán sumar los patrimonios líquidos poseídos a 1° de enero de 2011, para efectos de determinar su sujeción al impuesto al patrimonio que allí se crea.

Para la Corte, la norma, tal y como fue diseñada por el legislador extraordinario, resulta contraria al artículo 363 de la Constitución Política, toda vez que la misma se expidió el 29 de diciembre de 2010, y los supuestos de hecho que contempla, esto es, las escisiones, constituciones societarias y fraccionamientos, son aquellos ocurridos durante todo el año gravable 2010, lo cual comporta un efecto retroactivo de las normas tributarias que se encuentra proscrito por el ordenamiento superior.

Sin embargo, bajo la consideración de que la inexecutable de los párrafos 1°, 2° y 3° del referido decreto impediría su aplicación a situaciones acaecidas con posterioridad a su expedición, y respecto de las cuales no se predica vicio alguno, resuelve declararla executable, pero en el entendido de que las escisiones, constituciones y fraccionamientos a que se refiere la misma, serán los ocurridos con posterioridad a su entrada en vigencia.

En mi criterio, el que las escisiones, las constituciones societarias y los fraccionamientos de patrimonio se hayan efectuado durante el año gravable 2010, constituye tan solo un referente a partir del cual se calcula la tarifa del impuesto excepcional al patrimonio, que, finalmente, por tratarse de un tributo cuya base gravable se causa a 31 de diciembre del año correspondiente, solo tendrá aplicación directa a partir de esa fecha y, por lo tanto, no genera ningún efecto retroactivo que amerite ser contrarrestado con un condicionamiento que, por tanto, estimo innecesario.

En estos términos dejo brevemente expresada mi particular posición sobre el asunto.

Fecha ut supra,

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Magistrado

SALVAMENTO PARCIAL DE VOTO DE LA MAGISTRADA

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

A LA SENTENCIA C-243/11

Referencia: expediente RE-185

Asunto: Revisión de constitucionalidad del Decreto 4825 de 2010, “por el cual se adoptan medidas en materia tributaria en el marco de la emergencia económica, social y ecológica declarada por el Decreto 4580 de 2010”.

Magistrado Ponente:

MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO

1. Con el debido respeto por las decisiones de la Corte salvo parcialmente mi voto. Porque no comparto la resolución adoptada en el numeral segundo de este fallo, con respecto a la constitucionalidad condicionada de los parágrafos 1, 2 y 3 del artículo 5. A mi juicio, estos debieron declararse exequibles pura y simplemente, ya que no es lógico aseverar al mismo tiempo que dichas disposiciones violan el principio de irretroactividad tributaria, pero que el

nuevo impuesto al patrimonio no lo hace. El nuevo impuesto al patrimonio, de acuerdo con los precedentes de esta Corte, no viola la prohibición de retroactividad tributaria. Por tanto, y por lógica, tampoco lo violan los párrafos 1, 2 y 3 del artículo 5.

2. Con el artículo 5, párrafos 1, 2 y 3 de este Decreto, puede decirse que el Gobierno Nacional decidió establecer una nueva forma de determinar el 'patrimonio líquido' gravable con el impuesto al patrimonio. Según los párrafos 1, 2 y 3, para verificar quiénes estaban llamados a pagar el nuevo o el viejo impuesto al patrimonio, no bastaba con mirar cuál era el patrimonio de una persona al primero (1º) de enero de dos mil once (2011). Además, debía verificarse si en dos mil diez (2010) la persona había hecho al menos una de las siguientes tres operaciones: primero si se había escindido, segundo si había constituido nuevas sociedades o personas jurídicas y, tercero, si había adelantado un acto de fraccionamiento del patrimonio. En caso de que la persona hubiera efectuado al menos una de ellas, entonces lo procedente era sumar su patrimonio líquido al primero (1º) de enero de dos mil once (2011), con el de la nueva sociedad o persona constituida, o con las fracciones de patrimonio que hubieran resultado del fraccionamiento, o con la(s) nueva(s) sociedad(es) fruto(s) de la escisión. Si el resultado de esa suma era igual o superior a mil millones de pesos (\$1.000'000.000) e inferior a tres mil millones de pesos (\$3.000'000.000), entonces debía pagar el nuevo impuesto al patrimonio. Si el resultado era superior o igual a tres mil millones de pesos (\$3.000'000.000), entonces debía era pagar el viejo impuesto al patrimonio.

3. Pues bien, como puede leerse sin dificultades, la Corporación decidió declarar pura y simplemente exequible el artículo 5 del Decreto legislativo 4825, salvo los párrafos 1, 2 y 3, los cuales declaró exequibles con tal de que comprendan sólo los procesos de escisión, las constituciones de sociedades o de personas, y los fraccionamientos de patrimonio ocurridos después de entrar en vigencia este Decreto; es decir, después del veintinueve (29) de diciembre de dos mil diez (2010). Y la razón fundamental para hacerlo, se fincó en una interpretación del principio de irretroactividad tributaria, de acuerdo con la cual este prohíbe establecer consecuencias jurídicas tributarias a hechos anteriores a la expedición de la Ley o el Decreto impositivo.

4. No sobra ilustrar el significado de ese condicionamiento con un ejemplo. Supóngase que la Sociedad X se escindió en julio de dos mil diez (2010), y como resultado quedaron la Sociedad X y la Sociedad Y. Supóngase también que al primero (1º) de enero de dos mil

once (2011) la Sociedad X tiene un patrimonio líquido de setecientos millones de pesos (\$700'000.000), y la Sociedad Y tiene por su parte también un patrimonio líquido del mismo valor. El Decreto, tal y como estaba configurado antes de la decisión de la Corte, les exigía a ambas el pago del impuesto al patrimonio, pues sumado el patrimonio líquido de la una con el patrimonio líquido de la otra, se obtenía una suma superior a los mil millones de pesos (\$1.000'000.000). En cambio, la decisión de la Corte lo que ha causado es que ninguna de estas dos sociedades esté obligada a pagar por concepto del impuesto al patrimonio, pues el patrimonio líquido de cada una, individualmente considerado, es inferior a mil millones de pesos (\$1.000'000.000).

5. No estoy de acuerdo con esta decisión, porque me parece contradictoria con pronunciamientos anteriores de esta Corte, y con otra decisión que también se adoptó en esta misma providencia, con respecto a la exequibilidad pura y simple de las notas esenciales del nuevo impuesto al patrimonio. Para mostrar la incompatibilidad, procedo a exponer cuáles son esas otras decisiones, adoptadas en este y otros fallos.

¿Qué ha dicho la Corte, en esta y otras sentencias, sobre las condiciones para decidir si el impuesto al patrimonio viola el principio de irretroactividad tributario?

6. La Corte decidió en este caso que no había ningún problema de constitucionalidad en las notas esenciales del nuevo impuesto al patrimonio. Pero, para llegar a esa conclusión, tuvo que definir si el tributo violaba o no la prohibición de retroactividad. Y comenzó por hacerlo enfrentando un posible argumento en contra del nuevo impuesto al patrimonio. En términos simples el argumento diría lo siguiente: el Decreto bajo revisión empezó a regir el veintinueve (29) de diciembre de dos mil diez (2010), y creó un impuesto que grava los patrimonios líquidos que igualen o superen determinadas sumas el primero (1º) de enero de dos mil once (2011). Con ello -diría la posible objeción- en realidad lo que estaría imponiéndose sería un tributo retroactivo, porque la riqueza alcanzada a primero (1º) de enero de dos mil once (2011) regularmente ha sido creada con actividades anteriores a esa fecha, y seguramente anteriores también a la expedición del Decreto que crea el tributo. Sería sumamente improbable -de acuerdo con la réplica- alcanzar una riqueza semejante entre el veintinueve (29) de diciembre de dos mil diez (2010) y el primero (1º) de enero de dos mil once (2011). Lo más probable es, en cambio, que los patrimonios gravados con el nuevo impuesto al patrimonio, por ejemplo, sean el fruto de años de trabajo, y de

transacciones efectuadas antes de entrar en vigencia este Decreto. Así –seguiría la objeción– acaba por violarse la prohibición de retroactividad, contenida en los artículos 338, inciso 3º, y 363, inciso 2º, de la Constitución, que dicen:

“[a]rtículo 338.- [...]. Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”.

“[a]rtículo 363.- [...]. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”

7. Pues bien, para enfrentar esa objeción, la Corte dijo que esa sola constatación no era suficiente para concluir que había habido una violación del principio de irretroactividad tributaria. En realidad, dijo, el hecho de que el impuesto grave una riqueza conseguida antes de entrar en vigencia la norma que lo decreta (ley, decreto legislativo), no es suficiente para concluir que ha habido una violación del principio de irretroactividad. Porque, en efecto, lo importante para decidir si el impuesto al patrimonio viola o no el principio de irretroactividad es la fecha de determinación del hecho generador. Así es como lo dice el fallo del cual disiento parcialmente:

“[e]l impuesto al patrimonio, en su estructura, no vulnera el principio de no retroactividad de las normas tributarias, siempre que la fecha de determinación del hecho generador sea posterior a la entrada en vigor de la norma que lo crea” (Subrayas añadidas).

Y yo estoy de acuerdo con esa opinión. Porque esta Corporación ha dicho en sus precedentes, lo siguiente.

7.1. Primero, en la sentencia C-876 de 2002,42 la Corte manifestó que el impuesto al patrimonio no es la clase de gravámenes a la que se refiere el artículo 363 de la Constitución. En efecto, en esa oportunidad, la Corte revisó la constitucionalidad precisamente de un decreto de estado de excepción, mediante el cual se decretaba un impuesto al patrimonio. Debía decidir si dicho impuesto violaba el artículo 338 de la Constitución, el cual prescribe que si la ley fija tributos cuya base gravable es el resultado de “hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”. En otras palabras, la Corte

tenía que establecer si la base del impuesto al patrimonio era el resultado de “hechos ocurridos durante un período determinado”, o si no lo era. Porque si lo era, entonces debía aplicarse la norma del artículo 338 de la Constitución, de acuerdo con la cual el impuesto sólo podía cobrarse a partir del período que comenzara después de entrar en vigencia el decreto legislativo. Mientras que si no lo era, entonces simplemente el impuesto quedaba sustraído del ámbito de aplicación de ese fragmento normativo.

La Corte dijo que la base del impuesto al patrimonio no era el resultado de hechos ocurridos durante un ‘período’, sino el resultado de una situación instantánea. Y con el objetivo de mostrar la especificidad del impuesto al patrimonio, lo comparó con el impuesto de renta. Así, mientras el impuesto de renta grava la “suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año gravable”; es decir, grava hechos ocurridos durante un período, con el impuesto al patrimonio ocurre algo distinto, pues se grava la riqueza que una persona posea en determinado instante. El artículo 338 Constitucional prohíbe solo gravar con impuesto hechos ocurridos durante un período anterior a la entrada en vigencia de la Ley que lo crea, o hechos ocurridos durante el mismo período de la Ley que lo crea. Pero, precisamente por ello, el impuesto al patrimonio no es inconstitucional, porque no es ese el supuesto del artículo 338. Expongo lo que manifestó la Corte en esa sentencia:

“4.2.2 La naturaleza del tributo que se crea y la ausencia de vulneración del artículo 338 constitucional

La Corte constata que el tributo así establecido se causa por una sola vez y que el elemento temporal del hecho gravado es de carácter instantáneo y no de período, pues se configura sobre el patrimonio líquido que posean los sujetos pasivos a 31 de agosto de 2002.

Esta última circunstancia implica que, contrariamente a lo que afirman varios de los intervinientes en el proceso, en este caso no se desconozca el mandato del tercer inciso del artículo 338 superior que señala que “Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar

la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”.

Dicho inciso se refiere específicamente a los tributos en los que se toman en cuenta hechos ocurridos en un periodo determinado. Así por ejemplo el artículo 26 del Estatuto tributario al definir el hecho gravado en el impuesto de renta se refiere a la “suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año gravable”, lo que hace que el factor temporal de hecho gravado en ese caso esté constituido por un periodo.

En el presente caso la causación del impuesto se produce de manera instantánea en relación con el patrimonio líquido que posea el contribuyente a 31 de agosto de 2002, supuesto de hecho diferente al que alude el citado inciso”. (Subrayas añadidas)

Por tanto, tampoco en este caso podía decirse que el impuesto al patrimonio violara el artículo 338 de la Constitución, porque este último se ocupa solo de los gravámenes cuya base sea “el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado”, y ya se vio que la base del impuesto al patrimonio no es de esos.

7.2. Pero la Corte ha dicho además, en la sentencia C-809 de 2007,⁴³ que el impuesto al patrimonio no viola la prohibición de retroactividad si la fecha de determinación del hecho generador es posterior a la entrada en vigencia de la ley o el acto soberano que lo crea. Efectivamente, en esa sentencia, la Corte examinaba si una ley expedida en dos mil seis (2006) violaba la prohibición de retroactividad, aun cuando estableciera que el impuesto al patrimonio debían pagarlo quienes tuvieran determinada riqueza al primero (1º) de enero de dos mil siete (2007). La Corte dijo que no se vulneraba con ello el principio de irretroactividad de los tributos, porque “está señalando que tendrá aplicación a partir del año gravable del 2007” (Fundamento jurídico 1.2.2.5, de la sentencia citada).

8. Así las cosas, pareciese que al menos en estados de excepción es constitucionalmente posible imponer un impuesto al patrimonio, aun cuando la riqueza materialmente gravada sea el resultado de actos o negocios jurídicos anteriores a la expedición del acto que crea el

tributo. Y esa interpretación es razonable, pues de lo contrario serían prácticamente irrisorios los recaudos obtenidos por un impuesto al patrimonio creado en virtud de un estado de excepción. Porque, en estados de excepción, es viable establecer impuestos en tanto se requieran ingresos con urgencia para conjurar los hechos que los motivan. Pero si sólo fuera posible gravar la riqueza obtenida a partir de la expedición del decreto que crea el tributo, entonces o bien se establece una fecha cercana y entonces se perciben ingresos precarios, o bien se establece una fecha no tan cercana, pero entonces se dejan sin la atención que demandan los hechos que ocasionaron la declaratoria del estado de excepción. Por tanto, reitero, cuando menos en casos como este, está justificado gravar un patrimonio líquido, aunque el monto al cual haya logrado ascender este último sea el resultado de actos anteriores al decreto que lo impone.

¿Cuál es entonces el problema con esta decisión? La exequibilidad condicionada de los párrafos del artículo 5, es una decisión contradictoria con la jurisprudencia referida, y usada en este mismo fallo

9. Mi desacuerdo parte entonces de un razonamiento sencillo. De acuerdo con las reglas antes mencionadas, un impuesto al patrimonio no es retroactivo si la fecha que se fija para determinar el hecho generador es posterior a la de entrada en vigencia de la norma que decreta el tributo. En este caso la fecha de determinación del hecho generador es posterior a la de entrada en vigencia del Decreto.⁴⁴ Por lo tanto, prima facie lo lógico era concluir que en este caso el impuesto al patrimonio no violaba la prohibición de retroactividad tributaria, ni en sus aspectos principales ni en sus notas accesorias, que debían seguir la suerte de lo principal. Sin embargo, la Corte Constitucional fue de otro parecer. Lo principal -dijo- es constitucional. Pero lo accesorio, contenido en los párrafos 1, 2 y 3 del artículo 5, no lo es. ¿Por qué? Porque enlaza consecuencias a hechos anteriores a la expedición del Decreto.

Pero, ¿no se supone que eso está permitido?

10. De acuerdo con la postura asumida en esta providencia, no lo está. En materia de impuesto al patrimonio -asegura la mayoría- no es constitucionalmente admisible establecer consecuencias jurídicas para hechos ocurridos antes de expedirse el decreto. Como en esta oportunidad -continúan- el Decreto acaba por disponer una consecuencia jurídica para las escisiones, los fraccionamientos de patrimonio y las constituciones de sociedades o personas

ocurridas durante todo el año dos mil diez (2010), y por tanto también las ocurridas en meses anteriores a la expedición del Decreto -29 de diciembre de 2010-, al menos en ese aspecto la norma es inconstitucional. Pero, por esa vía, ¿no era obligatorio declarar la inexecutableidad del nuevo impuesto al patrimonio en su totalidad?

12. El nuevo impuesto al patrimonio aquí creado grava entonces la riqueza de una persona, o de un grupo de ellas. Como es de sentido común concluir que la riqueza, salvo casos excepcionalísimos, es fruto de años de esfuerzo y de actividades civiles o mercantiles anteriores a la expedición del decreto legislativo, entonces debe concluirse que el nuevo impuesto estableció consecuencias jurídicas tributarias a actividades anteriores a la expedición del Decreto. La Corte no vio en ello ningún motivo de censura constitucional y yo estuve de acuerdo en ese punto con la mayoría. Pero luego, al advertir que los parágrafos 1, 2 y 3 del artículo 5 también le asignaban consecuencias tributarias a ciertos hechos o transacciones ocurridas antes de entrar en vigencia el Decreto, la Corte cambió de parecer. Y sin alterar su primera conclusión, decidió concluir que esta vez una regulación de esa naturaleza resultaba inconstitucional y contraria a la prohibición de retroactividad, sólo porque le asignaba consecuencias tributarias a hechos anteriores a la expedición del Decreto. No podía acompañar con esta otra decisión, por obvias razones de coherencia.

Y por eso decidí salvar parcialmente mi voto.

Fecha ut supra,

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrada

1 Comunicación del 30 de diciembre de 2010, recibida en la Secretaría de la Corte Constitucional el 11 de enero de 2011.

2 El Decreto fue publicado en el Diario Oficial 47.973 del 29 de diciembre de 2010, y en virtud de las pruebas decretadas y practicadas, la Corte pudo constatar que quienes firmaron en efecto ejercían el cargo de ministros del Despacho en la fecha de su expedición.

3“ Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas”

4 El Ministerio remitió a esta misma respuesta al contestar las siguientes preguntas formuladas por la Corte:

(i)¿Por qué razón decidió excluirse de la base imponible del impuesto al patrimonio el valor patrimonial neto de los aportes sociales realizados por los asociados en el caso de los contribuyentes a que se refiere el numeral 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario?

(ii) El artículo 7 del Decreto 4825 enumera las entidades que no están obligadas a pagar el impuesto al patrimonio de que trata su artículo 1. Entre ellas se menciona las relacionadas en el artículo 22 del Estatuto Tributario. En dicho artículo, a su vez, se mencionan las Asociaciones de Departamentos y las Federaciones de Municipios. ¿Por qué razón se considera que estos dos tipos de entidades no deben estar obligadas a pagar el mencionado impuesto al patrimonio?

(iii)¿Por qué se establece que no están obligados a pagar el impuesto al patrimonio para la conjuración y prevención de la extensión de los efectos del estado de emergencia (creado en el artículo 10 del Decreto 4825 de 2010), los fondos de inversión, los fondos de valores y los fondos comunes que administren las entidades fiduciarias, de que trata el artículo 23-1 del Estatuto Tributario?

(iv)¿Por qué se decidió que los centros de eventos y convenciones en los cuales participen mayoritariamente las Cámaras de Comercio no estarán obligados a pagar el impuesto al patrimonio creado en el artículo 1° del Decreto 4825 de 2010?

5 El 7 de diciembre de 2010 se expidió el Decreto 4580 de 2010, mediante el cual se declaró el estado excepcional, momento a partir del cual surgen las obligaciones para la sociedad colombiana en relación con las soluciones que requiere la calamidad pública desatada por la ola invernal.

6 Si de la posibilidad de fraccionamientos patrimoniales se trata, la exclusión de la base gravable del valor patrimonial neto de las acciones y aportes poseídos en sociedades nacionales al 1° de enero de 2011, establecida en el artículo 4° de éste decreto, se

constituyó en una oportunidad legalmente, pero inconstitucionalmente, permitida para eludir el pago del impuesto al patrimonio, porque se pudieron colocar capitales patrimoniales en acciones y aportes entre el 7 y el 31 de diciembre de 2010.

7 Dice el Procurador General: “Por ejemplo, una sociedad se constituye con patrimonio de 500 millones de pesos aportados por el socio A, con 300 millones, y los B y C, cada uno con 100 millones. Al 1° de enero de 2011, el socio A tiene un patrimonio de 900 millones, que sumados a los 300 millones que aportó a la sociedad, suman 1200 millones de pesos, con lo cual se constituye la obligación de pagar el impuesto al patrimonio. Los socios B y C, cada uno tiene 200 millones de patrimonio, que sumados a los aportes hechos a la sociedad, les da un total individual de 300 millones, al 1° de enero de 2011. En ese caso, tributaría el impuesto al patrimonio el socio A liquidándolo sobre 900 millones, los socios B y C, sobre 200 millones cada uno, y la sociedad sobre 500 millones de pesos, cuando la obligación tributaria real es solamente sobre la base gravable de 1200 millones de pesos, correspondiendo 900 millones al socio A y 300 millones al patrimonio de la sociedad”.

8 Sobre este asunto se puede ver la Sentencia C-831 de 2010.

9“(…) ARTÍCULO 8o. JUSTIFICACIÓN EXPRESA DE LA LIMITACIÓN DEL DERECHO. Los decretos de excepción deberán señalar los motivos por los cuales se imponen cada una de las limitaciones de los derechos constitucionales de tal manera que permitan demostrar la relación de conexidad con las causas de la perturbación y los motivos por los cuales se hacen necesarias.

ARTÍCULO 9o. USO DE LAS FACULTADES. Las facultades a que se refiere esta ley no pueden ser utilizadas siempre que se haya declarado el estado de excepción sino, únicamente, cuando se cumplan los principios de finalidad, necesidad, proporcionalidad, motivación de incompatibilidad, y se den las condiciones y requisitos a los cuales se refiere la presente ley.

ARTÍCULO 10. FINALIDAD. Cada una de las medidas adoptadas en los decretos legislativos deberá estar directa y específicamente encaminada a conjurar las causas de la perturbación y a impedir la extensión de sus efectos.

ARTÍCULO 11. NECESIDAD. Los decretos legislativos deberán expresar claramente las

razones por las cuales cada una de las medidas adoptadas es necesaria para alcanzar los fines que dieron lugar a la declaratoria del estado de excepción correspondiente.

ARTÍCULO 12. MOTIVACIÓN DE INCOMPATIBILIDAD. Los decretos legislativos que suspendan leyes deberán expresar las razones por las cuales son incompatibles con el correspondiente Estado de Excepción.

ARTÍCULO 13. PROPORCIONALIDAD. Las medidas expedidas durante los Estados de Excepción deberán guardar proporcionalidad con la gravedad de los hechos que buscan conjurar. La limitación en el ejercicio de los derechos y libertades sólo será admisible en el grado estrictamente necesario, para buscar el retorno a la normalidad.

ARTÍCULO 14. NO DISCRIMINACIÓN. Las medidas adoptadas con ocasión de los Estados de Excepción, no pueden entrañar discriminación alguna, fundada en razones de raza, lengua, religión, origen nacional o familiar, opinión política o filosófica. Lo anterior no obsta para que se adopten medidas en favor de miembros de grupos rebeldes para facilitar y garantizar su incorporación a la vida civil.

La Procuraduría General de la Nación, en desarrollo de su función constitucional, velará por el respeto al principio de no discriminación consagrado en este artículo, en relación con las medidas concretas adoptadas durante los Estados de Excepción. Para ello tomará medidas, desde la correctiva, hasta la destitución, según la gravedad de la falta y mediante procedimiento especial, sin perjuicio del derecho de defensa.

ARTÍCULO 15. PROHIBICIONES. Además de las prohibiciones señaladas en esta ley, en los Estados de Excepción de acuerdo con la Constitución, no se podrá:

- a) Suspender los derechos humanos ni las libertades fundamentales;
- b) Interrumpir el normal funcionamiento de las ramas del poder público ni de los órganos del Estado;
- c) Suprimir ni modificar los organismos ni las funciones básicas de acusación y juzgamiento.

ARTÍCULO 16. INFORMACIÓN A LOS ORGANISMOS INTERNACIONALES. De acuerdo con el

artículo 27 de la Convención Americana de los Derechos Humanos y el artículo 4o. del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, al día siguiente de la declaratoria del estado de excepción, el Gobierno enviará al Secretario General de la Organización de Estados Americanos y al Secretario General de las Naciones Unidas, una comunicación en que dé aviso a los Estados Partes de los tratados citados, de la declaratoria del estado de excepción, y de los motivos que condujeron a ella. Los decretos legislativos que limiten el ejercicio de derechos, deberán ser puestos en conocimiento de dichas autoridades. Igual comunicación deberá enviarse cuando sea levantado el estado de excepción.

ARTÍCULO 17. INDEPENDENCIA Y COMPATIBILIDAD. Los Estados de Excepción por guerra exterior, conmoción interior y emergencia económica, social y ecológica son independientes. Su declaratoria y las medidas que en virtud de ellos se adopten, deberán adoptarse separadamente.

Esta independencia no impide el que puedan declararse simultáneamente varios de estos estados, siempre que se den las condiciones Constitucionales y siguiendo los procedimientos legales correspondientes”.

10 A folio 1 del cuaderno principal del Expediente RE-185.

11 Sentencia C-156 de 2011

12 Ley 137 de 1994, Artículo 10. FINALIDAD. Cada una de las medidas adoptadas en los decretos legislativos deberá estar directa y específicamente encaminada a conjurar las causas de la perturbación y a impedir la extensión de sus efectos.

13 Ver sentencia C-136/99 “La norma del artículo 359 de la Constitución no puede obstaculizar la aplicación plena del artículo 215 *Ibidem*. Los dos preceptos están relacionados y puesto que no es permitido al intérprete y menos al juez constitucional realizar y hacer efectivos los términos de uno de ellos eliminando o haciendo nugatorios los alcances del otro, ya que ambos hacen parte, con la misma fuerza y vigor, de la Constitución Política, resulta necesario interpretarlos armónicamente, entrelazando sus dictados para hacerlos producir efectos acordes con el marco conceptual y axiológico que arriba se destaca y con el telos de todo el ordenamiento constitucional. La prohibición consagrada en el artículo 359 de la Carta Política es perentoria y vinculante para el Congreso en épocas de normalidad, pero que en

los eventos extraordinarios del Estado de Emergencia en sus distintas modalidades no resulta aplicable como límite a las atribuciones extraordinarias del Ejecutivo, ya que el artículo 215 de la Constitución contempla de manera explícita, inclusive como exigencia al Presidente de la República, la destinación específica de los recursos que sea preciso captar por la vía del establecimiento temporal de nuevos tributos o a través de la modificación de los existentes. Y ello por la imperativa e indispensable relación que debe existir entre el objetivo básico de remover las causas de la emergencia y el contenido de los decretos que se dicten” En el mismo sentido se pueden consultar las sentencias C-122/99 y C-912/10.

14 Ibídem

15 FI 123. Respuesta del Ministerio de Hacienda y Crédito Público a la Corte Constitucional

16 Constitución Política, artículo 215 y Ley Estatutaria 137, artículo 47.

17 ARTÍCULO 14. NO DISCRIMINACIÓN. Las medidas adoptadas con ocasión de los Estados de Excepción, no pueden entrañar discriminación alguna, fundada en razones de raza, lengua, religión, origen nacional o familiar, opinión política o filosófica. Lo anterior no obsta para que se adopten medidas en favor de miembros de grupos rebeldes para facilitar y garantizar su incorporación a la vida civil.

a) Suspender los derechos humanos ni las libertades fundamentales;

b) Interrumpir el normal funcionamiento de las ramas del poder público ni de los órganos del Estado;

c) Suprimir ni modificar los organismos ni las funciones básicas de acusación y juzgamiento.

19 Sentencia C-876/02

20 Sentencias C-910/04, C990/04, C-809/07 y C-831/10.

21 Sentencia C-910/04, a propósito de una demanda contra la Ley 863 de 2004.

22 Sentencia C-876/02

23 C-809/07, al revisar la Ley 1111 de 2006 : “la Sala Plena observa que las que aquí se analizan sólo pretenden fijar un punto en el tiempo para la determinación del hecho generador del impuesto al patrimonio, que de manera alguna puede ser interpretado como una autorización para la aplicación hacia el pasado de las normas tributarias adoptadas”

24 C-876/02. En el caso de las participaciones societarias, la Corte encontró que su exclusión apunta a evitar una doble tributación; y en el caso de los aportes a pensiones, la norma busca proteger la sostenibilidad del sistema de seguridad social.

25 C-831/10, sobre la Ley 1370 de 2011.

26 C-876/02.

27 Art. 317, Constitución Política.

28 C-876/02. En el mismo sentido, la C-990/04, sobre la constitucionalidad de la Ley 863 de 2004: “La norma superior establece tanto una garantía para los contribuyentes, en el sentido de que su derecho de propiedad, en cuanto a inmuebles se refiere, no será objeto de varios y simultáneos gravámenes por parte de distintas entidades territoriales, como una salvaguarda para los municipios, cuyas rentas se derivan en buena parte del impuesto predial con el fin de reservar para ellos esta fuente de ingresos. Es por ello que solamente los municipios podrán gravar la propiedad inmueble. Tal reserva, sin embargo está referida de manera exclusiva a la propiedad en cuanto ésta sea el objeto del gravamen, es decir, implica la prohibición para la Nación, para los departamentos y para las demás entidades territoriales de introducir tributos que recaigan de manera directa y específica sobre el bien inmueble del cual una persona sea propietaria²⁸. En este sentido debe afirmarse que no todo gravamen que pueda relacionarse de alguna manera con la propiedad inmueble se encuentra cobijado por esta reserva en favor de los municipios.”

29 C-876/02

30 C-876/02

31 El Decreto 514 de 2010, “Por el cual se modifica parcialmente el Decreto Reglamentario 2649 de 1993”, establece: “Artículo 1. Adicionase el artículo 78 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993 con el siguiente Parágrafo: Parágrafo Transitorio, Los contribuyentes podrán

imputar anualmente contra la cuenta de revalorización del patrimonio, el valor de las cuotas exigibles en el respectivo período del impuesto al patrimonio de que trata la Ley 1370 de 2009. Cuando la cuenta revalorización del patrimonio no registre saldo o sea insuficiente para imputar el impuesto al patrimonio, los contribuyentes podrán causar anualmente en las cuentas de resultado el valor de las cuotas exigibles en el respectivo período. Lo anterior sin perjuicio de las revelaciones a que haya lugar en notas a los estados financieros.

32 Ley 1430 de 2010: ARTÍCULO 10. TARIFAS DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO. Modifíquense los incisos 1o y 2o y adiciónase dos incisos al artículo 296 -1 del Estatuto Tributario, los cuales quedan así:

“Del dos punto cuatro por ciento (2.4%) sobre la base gravable prevista en el artículo 295-1 cuando el patrimonio líquido sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000) y hasta cinco mil millones de pesos (\$ 5.000.000.000).

Del cuatro punto ocho por ciento (4.8%) sobre la base gravable prevista en el artículo 295-1 cuando el patrimonio líquido sea superior a cinco mil millones de pesos (\$5.000.000.000)”.

Para efectos de lo dispuesto en el artículo 293-1 las sociedades que hayan efectuado procesos de escisión durante el año gravable 2010, deberán sumar los patrimonios líquidos poseídos a 1o de enero de 2011 por las sociedades escindidas y beneficiarias con el fin de determinar su sujeción al impuesto.

Cuando la sumatoria de los patrimonios líquidos poseídos a 1o de enero de 2011 sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000) y hasta cinco mil millones de pesos (\$5.000.000.000), cada una de las sociedades escindidas y beneficiarias estarán obligadas a declarar y pagar el impuesto al patrimonio a la tarifa del dos punto cuatro por ciento (2.4%) liquidado sobre sus respectivas bases gravables. Cuando la sumatoria de los patrimonios líquidos poseídos a 1o de enero de 2011 sea superior a cinco mil millones de pesos (\$5.000.000.000), cada una de las sociedades escindidas y beneficiarias estarán obligadas a declarar y pagar el impuesto al patrimonio a la tarifa del cuatro punto ocho por ciento (4.8%) liquidado sobre sus respectivas bases gravables.

Así mismo, para efectos de lo dispuesto en el artículo 293-1, las personas naturales o jurídicas que, de conformidad con la Ley 1258 de 2008, hayan constituido sociedades por acciones

simplificadas durante el año gravable 2010, deberán sumar los patrimonios líquidos poseídos a 1o de enero de 2011 por las personas naturales o jurídicas que las constituyeron y por las respectivas S.A.S. con el fin de determinar su sujeción al impuesto.

Cuando la sumatoria de los patrimonios líquidos poseídos a 1o de enero de 2011 sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000) y hasta cinco mil millones de pesos (\$5.000.000.000), las personas naturales o jurídicas que las constituyeron y que cada una de las S.A.S. estarán obligadas a declarar y pagar el impuesto al patrimonio a la tarifa del dos punto cuatro por ciento (2.4%) liquidado sobre sus respectivas bases gravables. Cuando la sumatoria de los patrimonios líquidos poseídos a 1o de enero de 2011 sea superior a cinco mil millones de pesos (5.000.000.000), las personas naturales o jurídicas que las constituyeron y cada una de las S.A.S. estarán obligadas a declarar y pagar el impuesto al patrimonio a la tarifa del cuatro punto ocho por ciento (4.8%) liquidado sobre sus respectivas bases gravables. Las personas naturales o jurídicas que las constituyeron responderán solidariamente por el impuesto al patrimonio, actualización e interés de las S.A.S. a prorrata de sus aportes. “

33 Art 2º, Ley 1370 de 2009

34 Art 1º, Decreto 4825 de 2010. Esta destinación se reitera con mayor precisión en los artículos 12 y 13 del mismo Decreto

35 Sentencia C-876/02

36 Sentencia C-876/02

37 Al respecto, ver, entre otras: C-549/93, C-396/96, C-782/99, C-926/00, C-711/01 C-643/02, C-1067/02, C-485/03, C-430/09, C-664/09

38 Algunas intervenciones propusieron que el condicionamiento se decretara, no a partir de la fecha de expedición del Decreto 4825 de 2010, sino a partir de la fecha de vigencia del Decreto que declaró la emergencia económica, social y ecológica, esto es, a partir del 7 de diciembre de 2010. Sin embargo, del Decreto declarativo (decreto 4580 de 2010), no se desprende señal o indicio alguno en el sentido de que para atender la emergencia se decretaría un impuesto al patrimonio con las reglas y características que se vienen

analizando. Se alude en él a la necesidad de expedir normas tributarias que generen nuevos ingresos para atender la emergencia, pero no se especifica qué tipo de tributos serán, y cuáles serán sus elementos constitutivos, mucho menos sus reglas operativas. En consecuencia, la fecha de expedición de la emergencia tampoco constituye un criterio que permita afirmar que a partir de ella los destinatarios de los parágrafos examinados conocerían las consecuencias jurídicas de sus actos societarios o patrimoniales.

Las entidades a que se refiere el numeral 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario, esto es, “Las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, con excepción de las contempladas en el artículo 23 de este Estatuto, para lo cual deben cumplir las siguientes condiciones: a) Que el objeto social principal y recursos estén destinados a actividades de salud, deporte, educación formal, cultural, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental, o a programas de desarrollo social; b) Que dichas actividades sean de interés general, y c) Que sus excedentes sean reinvertidos totalmente en la actividad de su objeto social.”

Las entidades relacionadas en el artículo 22 del Estatuto Tributario, esto es, “la Nación, los Departamentos y sus asociaciones, los Distritos, los Territorios Indígenas, los Municipios y las demás entidades territoriales, las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible, las Areas Metropolitanas, las Asociaciones de Municipios, las Superintendencias, las Unidades Administrativas Especiales, las Asociaciones de Departamentos y las Federaciones de Municipios, los Resguardos y Cabildos Indígenas, los establecimientos públicos y los demás establecimientos oficiales descentralizados, siempre y cuando no se señalen en la ley como contribuyentes”. El artículo también menciona la propiedad colectiva de las comunidades negras, y el Fondo para la Reconstrucción del Eje Cafetero, FOREC.

Las entidades relacionadas en el artículo 23 del Estatuto Tributario: “los sindicatos, las asociaciones de padres de familia, las sociedades de mejoras públicas, las Instituciones de Educación Superior aprobadas por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior, ICFES, que sean entidades sin ánimo de lucro, los hospitales que estén constituidos como personas jurídicas sin ánimo de lucro, las organizaciones de alcohólicos anónimos, las juntas de acción comunal, las juntas de defensa civil, las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales, las asociaciones de exalumnos, los partidos o movimientos políticos

aprobados por el Consejo Nacional Electoral, las ligas de consumidores, los fondos de pensionados, así como los movimientos, asociaciones y congregaciones religiosas, que sean entidades sin ánimo de lucro”. Este artículo 23 del Estatuto Tributario también menciona a las entidades contempladas en el numeral 3 de su artículo 19 –“los fondos mutuos de inversión y las asociaciones gremiales”- , cuando no realicen actividades industriales o de mercadeo, a las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de salud, siempre y cuando obtengan permiso de funcionamiento del Ministerio de Salud, y los beneficios o excedentes que obtengan se destinen en su totalidad al desarrollo de los programas de salud, y a las asociaciones de hogares comunitarios y hogares infantiles del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar o autorizados por éste y las asociaciones de adultos mayores autorizadas por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar.

Las entidades relacionadas en el artículo 23-1 del Estatuto Tributario, es decir, “ los fondos de inversión, los fondos de valores y los fondos comunes que administren las entidades fiduciarias... los fondos parafiscales, agropecuarios y pesqueros, de que trata el capítulo V de la Ley 101 de 1993 y el Fondo de Promoción Turística de que trata la Ley 300 de 1996”

Las entidades relacionadas en el artículo 23-2 del Estatuto Tributario, esto es, “los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y los fondos de cesantías”.

Las entidades definidas en el numeral 11 del artículo 191 del Estatuto Tributario: “Los centros de eventos y convenciones en los cuales participen mayoritariamente las Cámaras de Comercio y los constituidos como empresas industriales y comerciales del Estado o sociedades de economía mixta en las cuales la participación de capital estatal sea superior al 51%, siempre que se encuentren debidamente autorizados por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo”.

Las entidades que se encuentren en liquidación, concordato, liquidación forzosa administrativa, liquidación obligatoria o que hayan suscrito acuerdo de reestructuración de conformidad con lo previsto en la Ley 550 de 1999 o acuerdo de reorganización de la Ley 1116 de 2006.

Las personas naturales que se encuentren en el régimen de insolvencia a que se refiere la Ley 1380 de 2010.

40 Sobre la tarifación de este impuesto ordinario al patrimonio, la recientemente expedida Ley 1430 de 2010 introdujo modificaciones. Ver pie de página No 32

41 La Corte ha revisado la constitucionalidad del artículo 647 del Estatuto Tributario, sobre sanciones por inexactitud, en sentencias tales como la C-571 de 2010 y la C-916/99. Su texto actual es el siguiente: "ARTICULO 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior. La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente. Sin perjuicio de las sanciones de tipo penal vigentes, por no consignar los valores retenidos, constituye inexactitud de la declaración de retenciones en la fuente, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o el efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior. En estos casos la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o no declarada. En el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, la sanción por inexactitud será del veinte por ciento (20%), de los valores inexactos por las causales enunciadas en el inciso primero del presente artículo, aunque en dichos casos no exista impuesto a pagar. La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos 709 y 713. No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos. PARÁGRAFO: Las inconsistencias en la declaración del impuesto de renta y complementarios derivadas de la información a que hace

referencia el parágrafo 1o del artículo 50 de la Ley 789 de 2002 sobre aportes a la seguridad social será sancionable a título de inexactitud, en los términos del presente Estatuto Tributario”.

42 (MP. Álvaro Tafur Galvis. AV. Rodrigo Escobar Gil y Jaime Córdoba Triviño. SV. Jaime Araújo Rentería; Alfredo Beltrán Sierra y Clara Inés Vargas Hernández)

43 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa. SV. Jaime Araújo Rentería).

44 Pues el Decreto entró en vigor el veintinueve (29) de diciembre de dos mil diez (2010) y estableció como fecha de determinación del hecho generador el primero (1º) de enero de dos mil once (2011).