

Sentencia C-635/11

VIGENCIA DE MODIFICACIONES INTRODUCIDAS AL IMPUESTO AL PATRIMONIO-Inexistencia de vicio de trámite legislativo

VIGENCIA DE MODIFICACIONES INTRODUCIDAS AL IMPUESTO AL PATRIMONIO-Afectación del principio de irretroactividad tributaria e indirectamente comprometen la vigencia de los principios de confianza legítima y equidad/VIGENCIA DE MODIFICACIONES INTRODUCIDAS AL IMPUESTO AL PATRIMONIO-Exequibilidad condicionada/VIGENCIA DE MODIFICACIONES INTRODUCIDAS AL IMPUESTO AL PATRIMONIO-Procesos de escisión, constitución de sociedades por acciones simplificadas y responsabilidad solidaria a que se refieren sólo pueden comprender actos ocurridos a partir del 29 de diciembre de 2010

VIGENCIA DE MODIFICACIONES INTRODUCIDAS AL IMPUESTO AL PATRIMONIO-Inexistencia de violación del derecho de asociación

La Corte de manera categórica desestima la violación del derecho de asociación (art. 38 CP), por cuanto las normas acusadas se limitan a fijar unas consecuencias económicas para las personas naturales o jurídicas que constituyeron una sociedad por acciones simplificada durante el año 2010, pero de ninguna manera les impide ni menos aún las obliga a mantener la condición de socios de las mismas, con lo cual ninguna restricción se impone a ese derecho.

NORMAS TRIBUTARIAS DE CONTROL Y PARA LA COMPETITIVIDAD-Tasas del impuesto al patrimonio

COMISIONES ACCIDENTALES DE CONCILIACION-Alcance y límites

PRINCIPIOS DE UNIDAD DE MATERIA, CONSECUTIVIDAD E IDENTIDAD FLEXIBLE EN EL TRAMITE LEGISLATIVO-Lineamientos jurisprudenciales aplicables

COMISIONES ACCIDENTALES DE CONCILIACION-Su intervención está condicionada en dos sentidos

De acuerdo con el artículo 161 de la Constitución y la lectura que de esa norma ha hecho la Corte Constitucional, la intervención de las Comisiones Accidentales de Conciliación está

condicionada en dos sentidos. Por una parte, (i) sólo puede intervenir respecto de asuntos sobre los cuales efectivamente ha habido discrepancias entre lo aprobado por cada plenaria, quedando excluida la facultad de introducir modificaciones en asuntos que no han sido objeto de discrepancia alguna. Y por otra parte, (ii) tampoco pueden plantear cambios que tengan la potencialidad de modificar la identidad o esencia de un proyecto de ley, en detrimento de los principios de identidad y consecutividad flexible.

NORMAS TRIBUTARIAS DE CONTROL Y PARA LA COMPETITIVIDAD-Trámite legislativo

COMISIONES ACCIDENTALES DE CONCILIACION-Inexistencia de un vicio de trámite por exceso de competencia

PRINCIPIOS DE EQUIDAD, EFICIENCIA Y PROGRESIVIDAD DE LAS LEYES TRIBUTARIAS-Contenido

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD TRIBUTARIA-Significado/IRRETROACTIVIDAD FISCAL-Significado

De acuerdo con la jurisprudencia de esta Corporación, la irretroactividad fiscal consiste en “la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están formalizados jurídicamente, salvo que se prescriba un efecto más perfecto tanto para el sujeto de derecho, como para el bien común”. En otras palabras, significa que “la ley que impone un impuesto no puede aplicarse a hechos generadores ocurridos antes de su vigencia”

IRRETROACTIVIDAD TRIBUTARIA-Aplicación/IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA-Objeto/LEY TRIBUTARIA-Efectos producidos en el pasado debe respetarlos la ley nueva/SITUACIONES JURIDICAS CONSOLIDADAS-No pueden ser desconocidas por la ley derogatoria

LIMITACION DE LOS EFECTOS TEMPORALES DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS-Guarda relación con los principios de equidad y justicia

IMPUESTO AL PATRIMONIO-Características

El impuesto al patrimonio es compatible con la Constitución, cuyas características esenciales

son las siguientes: (i) El gravamen es una manifestación del deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, cuya regulación corresponde al Legislador. No tiene reserva de ley estatutaria. (ii) Este tipo de tributos puede adoptarse aún en los estados de excepción, “siempre y cuando se cumplan los requisitos de conexidad, finalidad, necesidad y proporcionalidad, los recursos obtenidos se destinen a conjurar la crisis y el impuesto tenga carácter transitorio”. (iii) No corresponde a un gravamen real sino personal, porque el patrimonio es un concepto independiente de los bienes que lo conforman. (iv) Los elementos esenciales del tributo han sido en general los mismos: los sujetos pasivos son “las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho, que tengan la calidad de contribuyentes y de declarantes del impuesto sobre la renta”; el hecho generador es la posesión de cierta riqueza a una fecha determinada; la base gravable la constituye el valor del patrimonio líquido de acuerdo con la definición del Estatuto Tributario; el sujeto activo es el Estado; y la tarifa varía de acuerdo con la decisión del Legislador. (v) Las exclusiones y demás reglas exceptivas que respondan a parámetros de razonabilidad y proporcionalidad son constitucionalmente admisibles; no así las que introducen tratamientos diferenciales injustificados o sin motivación suficiente. (vi) El Legislador puede establecer directamente plazos para el pago del impuesto o autorizar al Gobierno para hacerlo. (vii) El impuesto al patrimonio es de causación instantánea de manera que no tiene cabida la regla del artículo 338 Superior frente a los impuestos de periodo. Por lo tanto, “no se viola la Constitución cuando la obligación tributaria ha de hacerse efectiva en el mismo año de la fecha que sirve de parámetro para determinar el valor del patrimonio a gravar”. (viii) Aún cuando por la estructura del impuesto se grava la riqueza ya creada, no se viola el principio de irretroactividad siempre que la fecha de determinación del hecho generador sea posterior a la entrada en vigor de la norma que lo crea.

**PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD**-No sólo se vulnera cuando se altera hacia el pasado el hecho generador

El principio de irretroactividad no sólo se vulnera cuando se altera hacia el pasado el hecho generador, sino también “cuando una ley modifique cualquiera de los aspectos o elementos que delimitan la obligación tributaria (sujetos pasivos, base de cálculo, alícuota, etc.) y pretenda incidir sobre hechos o situaciones configurados antes de la fecha de su entrada en vigor”, precisamente como ocurre en esta oportunidad al tratar de cambiar, en perjuicio del contribuyente, las consecuencias fiscales de los actos de escisión o de creación de

sociedades por acciones simplificadas.

EJERCICIO DE LA POTESTAD IMPOSITIVA-No puede invocarse para evitar el fraccionamiento del patrimonio y con ello la reducción en el pago del gravamen en procura de la eficiencia fiscal/PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD TRIBUTARIA-Expresamente elevado a canon constitucional/PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD TRIBUTARIA-No puede ser desconocido so pretexto de ampliar el recaudo fiscal/SOCIEDADES POR ACCIONES SIMPLIFICADAS-No necesariamente tienen propósitos fiscales, sino que pueden obedecer a estrategias corporativas, publicitarias, de mercadeo y de naturaleza comercial en general

No puede invocarse el ejercicio de la potestad impositiva o la necesidad de precisar las normas tributarias para evitar el fraccionamiento del patrimonio y con ello la reducción en el pago del gravamen en procura de la eficiencia fiscal. Sobre este punto es importante señalar que algunos ordenamientos permiten la retroactividad de las normas tributarias para evitar de potenciales contribuyentes una suerte de “fuga del impuesto”, ante el anuncio de una modificación tributaria o durante el trámite legislativo de aprobación. Es lo que se conoce como “leyes candado”. Por ejemplo, la Corte Suprema de Estados Unidos, en el caso del gravamen a las transferencias de lingotes de plata, consideró que “hacer la provisión de impuestos con carácter retroactivo por un período de 35 días, para incluir las ganancias de las transacciones concluidas, mientras que la ley estaba en curso de aprobación, fue consistente con el debido proceso”. También ha aceptado que los efectos de las normas fiscales se proyecten incluso a la sesión legislativa anterior a su aprobación, aduciendo que no se vulnera la cláusula del debido proceso porque no se sorprende a los ciudadanos con una reforma tributaria tendiente a incrementar un gravamen o reducir las exenciones de un impuesto ya creado. Sin embargo, en el sistema jurídico colombiano esta posibilidad se encuentra definitivamente proscrita por cuanto el principio de irretroactividad tributaria fue expresamente elevado a canon constitucional (art. 363 CP) y no puede ser desconocido so pretexto de ampliar el recaudo fiscal. Obrar de otro modo significaría castigar actuaciones de los ciudadanos que legítimamente pretenden reducir su carga impositiva dentro del marco jurídico diseñado por el propio Legislador, en desmedro de la seguridad jurídica, la confianza y la buena fe. Además, en el asunto bajo revisión esto último se refuerza si se tiene en cuenta que la escisión o la creación de Sociedades por Acciones Simplificadas no necesariamente tienen propósitos fiscales, sino que pueden obedecer a estrategias corporativas, publicitarias, de mercadeo y de naturaleza comercial en general.

Referencia: expediente D-8391

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 10 (parcial) de la Ley 1430 de 2010, “por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad”.

Demandante: Juan Esteban Sanín Gómez

Magistrado Ponente:

Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de agosto de dos mil once (2011).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámite establecidos en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente:

SENTENCIA

#### I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en el artículo 241 de la Carta Política, el ciudadano Juan Esteban Sanín Gómez demanda el artículo 10 (parcial) de la Ley 1430 de 2010, “por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad”, por considerar que vulnera los artículos 38, 83, 161 y 363 de la Constitución.

El magistrado sustanciador admitió la demanda mediante Auto del 11 de febrero de 2011, ordenó la práctica de algunas pruebas, dispuso su fijación en lista y simultáneamente corrió traslado al señor Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de su competencia. En la misma providencia ordenó comunicar la iniciación del proceso al Presidente de la República, al Presidente del Congreso, al Ministro del Interior y de Justicia, al Ministro de Hacienda y Crédito Público y a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, e invitó al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, a la Asociación Nacional de Industriales, así como a las facultades de Derecho de las universidades del Rosario, Externado de Colombia, Nacional de Colombia, del Norte y Sergio Arboleda, para que intervinieran impugnando o defendiendo la norma acusada.

Cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución Política y en el Decreto 2067 de 1991, procede la Corte a resolver sobre la demanda de la referencia.

## II. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe la norma demandada y se subrayan los apartes acusados, conforme a su publicación en el Diario Oficial 47.937 de 29 de diciembre de 2010:

“LEY 1430 DE 2010

(diciembre 29)

Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad

DECRETA:

(...)

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”.

### III. LA DEMANDA

A juicio del ciudadano Sanín Gómez, los apartes impugnados vulneran los artículos 38, 83, 161 y 363 de la Constitución Política.

De manera previa reseña algunos antecedentes del trámite legislativo de la norma en cuestión, con el fin de demostrar que los incisos acusados fueron indebidamente aprobados por el Congreso de la República.

Comienza por recordar que la Ley 1370 de 2009 adicionó al Estatuto Tributario lo relativo al

impuesto al patrimonio, exigible a partir del 1º de enero de 2011. Reseña que el 15 de octubre de 2010 el Ministerio de Hacienda impulsó con mensaje de urgencia un nuevo proyecto de ley, cuyo texto inicialmente no contemplaba ni un solo cambio a la Ley 1370 de 2009, es decir, a la ley que creó el impuesto al patrimonio para el año 2011.

Relata que en la ponencia para primer debate se introdujo una modificación al referido impuesto para superar algunas ambigüedades, estableciéndose que la “tarifa” se determinaría de acuerdo con el “patrimonio líquido”, con independencia de la base gravable. Señala que esta propuesta fue acogida por las comisiones respectivas y que en el segundo debate se propuso una modificación “única y exclusivamente” en relación con el título de la norma (el encabezado decía “base gravable” cuando debía haber dicho “tarifa”), lo cual fue aceptado por las plenarios.

El demandante reseña que como los textos aprobados no eran idénticos se convocó una Comisión Accidental de Conciliación encargada de presentar un texto concertado. Sin embargo, dice el ciudadano, “en una inaudita salida, y con sorpresa, el Congreso, a través de una mal llamada ‘Comisión de Conciliación’, faltando 17 días para entrar en vigencia la ley del impuesto al patrimonio (Ley 1370 de 2009) cambió todo lo conocido sobre este impuesto, adoptando medidas sobre hechos ya acaecidos y sobre situaciones jurídicas consolidadas”, introduciendo los apartes ahora acusados, los cuales implican modificaciones sustanciales al impuesto y dan lugar a una aplicación retroactiva de la ley.

Considera entonces que los apartes demandados del artículo aprobado por la Comisión de Conciliación contienen “elementos nuevos y sorprendidos”, los cuales fueron incorporados a la ley “a último minuto”, sin discusión ni deliberación previa por las plenarios.

Entre los elementos nuevos regulados destaca el hecho de que no se reconozca efectos fiscales a las actuaciones de quienes durante el año 2010 constituyeron Sociedades por Acciones Simplificadas (en adelante SAS) o realizaron procesos de escisión societaria, porque se presumirá que lo hicieron para eludir sus obligaciones tributarias. Así mismo, cuestiona la responsabilidad solidaria del impuesto al patrimonio a cargo de las personas naturales o jurídicas que enajenaron una SAS durante el año 2010.

Hecha esta apreciación general, el ciudadano propone cinco (5) cargos concretos de inconstitucionalidad que se reseñan en los siguientes términos:

(i) Violación del principio de irretroactividad tributaria (art. 363 CP). Luego de extraer apartados jurisprudenciales sobre este principio, precisa que todos los elementos del tributo se deben consolidar en el lapso comprendido entre el primer instante en el cual cobra vigencia la ley y el nacimiento de la obligación tributaria. Sin embargo, advierte, para determinar el hecho generador del impuesto la norma acusada hace referencia a situaciones ocurridas con anterioridad a la vigencia de la ley, transgrediendo la regla de la irretroactividad fiscal.

(ii) Violación de los principios de buena fe y confianza legítima (art. 83 CP). Sobre el particular afirma que las disposiciones atacadas aparecieron en el ordenamiento “de forma súbita e intempestiva” tras la intervención de la Comisión de Conciliación, quien de forma “abusiva y sorpresiva” adicionó textos en el trámite de formación de la ley acarreando consecuencias jurídicas a los hechos o conductas acaecidas bajo la vigencia de una ley.

(iii) Violación del principio de libertad de asociación (art. 38 CP). El ciudadano precisa que, de acuerdo con la reforma introducida, quien durante el año 2010 hubiese constituido una SAS será responsable solidario del impuesto por la participación que alguna vez tuvo en la mencionada sociedad, a pesar de haber enajenado su participación en la misma, viéndose obligado a continuar asociado o al menos a responder por obligaciones que le son ajenas.

(iv) Violación de los principios de justicia, eficacia y equidad tributaria (arts. 95-9 y 363 CP). Sostiene que la norma demandada no consulta la incidencia del impuesto en el patrimonio del sujeto pasivo, es decir, su verdadera capacidad contributiva, “pues para ello tiene en consideración patrimonios de personas distintas y no necesariamente relacionados con la misma”. En este sentido aclara que la calidad de accionista constituyente de una sociedad no implica la permanente condición de asociado, con lo cual se toma en cuenta el patrimonio de un tercero y no del sujeto pasivo. De igual forma, reprocha que para determinar la obligación tributaria se deban sumar los patrimonios de sociedades escindidas.

Así mismo, considera que la norma “imprime una innegable distorsión de la realidad económica de los agentes del mercado”, al hacer solidariamente responsable a quien alguna vez participó en la creación de una SAS, porque la calidad de constituyente no necesariamente implica que respecto de esa persona se predique la calidad de accionista, lo

cual ilustra con el siguiente ejemplo:

“Piénsese también en las personas o firmas de profesionales que, bajo el amparo de la ley vigente optaron por tomar como una de sus líneas de negocios el de constituir vehículos societarios para luego enajenarlos a sus clientes por medio de la cesión de acciones. Hoy esas personas constituyentes son solidariamente responsables con las empresas de las cuales no son accionistas, convirtiéndose ello, además de en un absurdo monumental, en una injusticia insoportable a la luz del ordenamiento constitucional colombiano.

Otra cosa diferente hubiere sido si la norma hubiere establecido que el constituyente sería solidariamente responsable siempre y cuando conservare su calidad de accionista, o que lo serían los accionistas actuales; pero no, la norma se encaminó a imponer un gravamen a las personas que, en muchos casos, son ajenas a la relación económica sustancial que da lugar al nacimiento del tributo”.

(v) Violación del límite material de competencia de la Comisión de Conciliación (art. 161 CP). Por último, a juicio del accionante, en el trámite de aprobación de la actual Ley 1430 de 2010 la Comisión Accidental de Conciliación “desbordó su límite material de competencia al regular un tema que nunca había sido siquiera tratado en las sesiones plenarias de la Cámara y Senado, razón por la cual sobre el mismo no podía existir discrepancia alguna, imposibilitándose, por ende, cualquier competencia para actuar al respecto”.

Sostiene que entre lo aprobado por las plenarias de Senado y Cámara no se presentó discrepancia alguna frente al artículo acusado, a tal punto que las palabras “escisión” y “S.A.S.” nunca fueron mencionadas en los debates legislativos ni menos aún en el mensaje de urgencia enviado por el Presidente de la República.

#### IV. intervenciones

##### 1.- Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Por intermedio de apoderados, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales presentan intervención conjunta en defensa de la norma acusada.

(i) En cuanto al cargo por violación del principio de irretroactividad (art. 363 CP), consideran

que no se afecta por cuanto lo que se exige es que la ley tributaria sea expedida antes de la ocurrencia del hecho generador, que en este caso es la posesión de riqueza a 1º de enero de 2011. En su sentir, dicha condición se cumple a cabalidad porque tanto la ley que creó el tributo (Ley 1370 de 2009) como su modificación (Ley 1430 de 2010) fueron promulgadas antes del 1º de enero de 2011. Según sus palabras, “no hay sorpresa porque al momento de acontecer el hecho económico desencadenante de la obligación tributaria la ley que creó el tributo y su modificación habían sido expedidas previamente”.

Concordante con lo anterior, advierten que en ejercicio de su facultad impositiva el Legislador tiene plena soberanía para modificar cualquier elemento del tributo siempre y cuando lo haga antes de que acontezca el hecho generador, como en efecto ocurrió, sin que para ello interesen los eventuales movimientos societarios de los contribuyentes. Aclaran que la reforma fue introducida para preservar los principios de eficacia y utilidad de la norma, porque de poco serviría dictar normas tributarias y al mismo tiempo permitir reformas estatutarias para anular su efecto útil.

Los intervinientes observan que durante el año 2010 se presentó un aumento considerable de la constitución de SAS, así como de escisiones, “que si bien no son per se ilegales, sí podían atentar contra la eficacia fiscal del impuesto de patrimonio ya que por vía de fraccionarlo se anulaba la base gravable o en el mejor de los casos se disminuía”. Para demostrar esa afirmación presentan información de la Cámara de Comercio de Bogotá que refleja el aumento de escisiones del 2010 en relación con las del 2009, así como la constitución de nuevas SAS1.

(ii) De otra parte, desestiman el cargo por violación de la buena fe y la confianza legítima (art. 83 CP). Señalan que cuando el actor reconoce que las empresas creyeron que las escisiones provocarían una rebaja o anulación del impuesto, “aparte de incurrir en una generalización inadmisibile estaría sugiriendo que el fraccionamiento del patrimonio fue deliberado, lo que no conviene a su causa y más bien podría reforzar la indeseable hipótesis del fraude deliberado a la ley”.

(iii) Así mismo, destacan que la reforma introducida en nada afecta el derecho a asociarse y desasociarse, cuyo único propósito fue impedir que ciertos movimientos societarios con legitimidad civil y comercial no fueran oponibles al Estado en perspectiva fiscal.

(iv) Frente a la presunta violación de los principios de justicia, eficacia y equidad, tampoco observan reparo alguno, porque la reforma introducida apunta precisamente a su garantía. En su sentir, no consulta los intereses de la justicia fiscal que un patrimonio de \$3.000 millones tribute, pero que ese mismo patrimonio una vez fraccionado, con fines evasivos o no, escape al principio de contribución a las cargas públicas.

(v) Por último, rechazan el cargo por exceso en las atribuciones de la Comisión de Conciliación. Al respecto explican que el artículo 160 de la Constitución autoriza introducir modificaciones a un proyecto de ley, “siempre y cuando la materia o el asunto al que se refiera haya sido debatido y aprobado durante el primer debate”.

Ponen de presente que los límites a la formación de las leyes han sido desarrollados bajo los principios de consecutividad e identidad flexible, los cuales “se predicán de los proyectos de ley o de su articulado considerado en conjunto y no de los distintos artículos mirados de manera aislada”, como a su juicio lo hace el demandante.

Hacen un detallado recuento de la jurisprudencia constitucional en relación con las funciones y límites de las Comisiones de Conciliación, los principios constitucionales de consecutividad e identidad flexible y las funciones de las Comisiones de Conciliación y su relación con dichos principios. Es así como afirman que existe un límite material a la función de la Comisión de Conciliación, “el cual se circunscribe a los textos no coincidentes del proyecto aprobado en Cámara y el aprobado en el Senado y por ende, sobre la materia de que estos traten”.

Acto seguido proceden a describir el trámite de aprobación del artículo 10 de la Ley 1430 de 2010. En este apartado explican que en las discusiones al interior del Congreso se estableció la necesidad de hacer una precisión en relación con la tarifa del impuesto al patrimonio a fin de evitar que los ingresos de la Nación se vieran afectados, donde ambas plenarias aprobaron el mismo texto del artículo 10, con los incisos demandados. Aclaran que la única discrepancia fue la palabra “modifícanse”, a que hace referencia el texto del Senado, ya que la Cámara aprobó la palabra “modifíquense”.

En este orden de ideas, entienden que “el texto definitivo del artículo 10 acogido por la Comisión de Conciliación es el mismo texto aprobado por las plenarias, sin realizar ninguna modificación sustancial”. Por lo tanto, concluyen, el actuar de la Comisión fue ajustado a lo dispuesto en el artículo 161 de la Constitución, “en la medida que mantuvo la aprobación

hecho por las plenarios del Senado y Cámara”.

## 2.- Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Enrique Manosalva Afanador, remite el concepto elaborado por dicho instituto, donde actuó como ponente el doctor Juan de Dios Bravo González, en el cual se solicita a la Corte declarar inexecutable las normas acusadas.

Comienza por recordar que mediante la Ley 1370 del 30 de diciembre de 2009 se creó el impuesto de patrimonio, exigible a partir del 1º de enero de 2011. Sin embargo, advierte, mediante la Ley 1430 del 29 de diciembre de 2010 se modificó la tarifa, de modo que “al momento de nacer a la vida jurídica la obligación tributaria de que se trata, uno de los elementos esenciales para determinar la cuantía de dicha obligación resulta modificado por el Legislador extraordinario”.

En cuanto al principio de irretroactividad, el Instituto considera que “la norma demandada está regulando situaciones acontecidas y perfeccionadas antes de entrar en vigencia, como es el caso de la constitución de sociedades por acciones simplificadas en el año 2010 y de la realización de procesos de escisión en el mismo periodo, razón por la cual tiene efectos retroactivos”, en detrimento del artículo 363 de la Constitución.

También encuentra vulnerados los principios de buena fe y confianza legítima (art, 83 CP), porque el contribuyente válidamente podía explorar soluciones jurídicas que le permitieran disminuir su carga impositiva, lo cual fue anulado con la expedición de la norma demandada.

Adicionalmente, estima que la diferencia en el tratamiento tributario fiscal entre quienes participaron en una escisión societaria o crearon una SAS y los que no lo hicieron o constituyeron otro tipo de sociedad durante el 2010, no se justifica en términos constitucionales, “ya que dicha diferencia de trato ante situaciones similares no resulta conforme al principio de equidad”.

Niega la afectación del derecho de asociación (art. 38 CP) ya que no se está impidiendo ejercer ese derecho. Y por último, en cuanto al vicio de trámite propuesto por el demandante

(art. 161 CP), se abstiene de emitir juicio alguno.

### 3.- Academia Colombiana de Jurisprudencia

Juan Rafael Bravo Arteaga, actuando como comisionado de la Academia Colombiana de Jurisprudencia, solicita a la Corte declarar inexecutable las normas demandadas. Luego de precisar que se está ante una norma tributaria, advierte que el objeto sobre el cual recae “es un acto jurídico ocurrido antes de su aplicabilidad, pues la Ley 1430 de 2010, que contiene la disposición acusada, entró a regir el 29 de diciembre de 2010, y solo puede aplicarse en 2011, conforme al artículo 338 de la Constitución, a tiempo que los actos de escisión a los cuales se refiere son los ocurridos en el curso del año 2010”. En otras palabras, considera que su aplicación viene a ser retroactiva porque desconoce, para fines tributarios, “los efectos propios de actos jurídicos plenamente configurados antes de su vigencia”.

Ligado a lo anterior, considera afectado el derecho a la igualdad por cuanto pueden ser sujetos pasivos del impuesto quienes constituyeron SAS durante el año 2010, aunque sus patrimonios líquidos sean realmente inferiores a \$3.000 millones.

Concordante con ello, estima vulnerado el artículo 83 de la Carta Política. Sostiene que la norma acusada “desconoce los efectos jurídicos de las escisiones de sociedades y de las constituciones de sociedades anónimas simplificadas (SAS) realizadas en el año 2010 de una manera general, lo cual entraña una presunción de mala fe ‘juris et jure’, pues no admite prueba en contrario”.

Así mismo, invoca la violación del derecho a la libre asociación (art. 38 CP). En el caso de las SAS, porque la norma ordena sumar el patrimonio del constituyente de una sociedad y el de la sociedad constituida, “con lo cual se obtiene un resultado que no corresponde a realidad jurídica o económica alguna”; y en el caso de las escisiones, porque con los efectos de la norma en la práctica desaparece una forma de asociación legítimamente constituida.

La Academia de Jurisprudencia se abstiene de pronunciarse en cuanto al cargo por vicios de trámite.

### 4.- Universidad del Rosario

El decano de la Universidad del Rosario remite el concepto elaborado por el profesor Oswaldo

Andrés González Barrera, en el cual se solicita a la Corte declarar inexecutable la norma impugnada.

Comienza por señalar que el artículo 363 de la Constitución consagra el principio de irretroactividad de la norma tributaria. Apoyado en doctrina comparada, recuerda que frente a este principio, “una de las teorías con mayor fuerza hoy en día es la teoría de la situación jurídica, la cual distingue una fase dinámica y una fase estática de la situación jurídica”, donde la primera se refiere al proceso de constitución o extinción, mientras que la fase estática se refiere a los efectos de la situación jurídica.

Con base en dicha teoría el interviniente recuerda que “se distinguen los efectos cumplidos y terminados bajo la vigencia de una ley anterior, los cuales no son modificables por una ley posterior, y los efectos futuros de las situaciones en curso, los cuales podrían ser modificados por la ley posterior sin que se produzcan efectos de retroactividad”.

Con esa premisa, encuentra que en el caso de la norma impugnada se alteró un aspecto sustancial del impuesto creado en el año 2009, mediante la modificación de la norma contentiva de las tarifas para evitar la elusión tributaria, la cual “produce efectos sobre hechos ocurridos con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la ley”. A su juicio la norma produce un efecto retroactivo, “toda vez que modifica los efectos jurídicos de segregación o distribución de activos y pasivos de las personas que efectuaron procesos de escisión o de constitución de S.A.S. durante el año 2010”.

Reconoce que si bien el impuesto al patrimonio es de causación instantánea, lo cierto es que la reforma introducida cambia los efectos establecidos para situaciones jurídicas que tuvieron efecto con anterioridad a su aprobación, en detrimento de lo previsto en el artículo 363 Superior, que no consagra excepción alguna al principio de irretroactividad tributaria.

Ligado a lo anterior, el interviniente sostiene que también se vulneran los principios constitucionales de buena fe y confianza legítima (art. 83 CP), por cuanto el Estado no proporcionó a los contribuyentes afectados un tiempo prudencial para adaptarse a una situación de tanto significado económico, como el pago de un impuesto sobre el patrimonio líquido, que oscila entre el 1 y 6%.

Así mismo, comparte la tesis de la violación de los principios de justicia y equidad tributaria,

toda vez que deja a los contribuyentes que optaron por una recomposición empresarial en una situación desfavorable en relación con quienes optaron por un proceso distinto como la composición de sociedades anónimas o de responsabilidad limitada.

#### 5.- Universidad Externado de Colombia

El director del Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia, Julio Roberto Piza Rodríguez, interviene ante la Corte para solicitar que declare inexecutable las normas por vicios en el trámite legislativo.

Expone algunas críticas contra el impuesto al patrimonio (generar una suerte de doble gravamen a la renta, desestimular la acumulación de capitales y afectar regímenes societarios), a tal punto que ha sido eliminado de sistemas tributarios comparados. Señala que para tratar de superar los problemas de diseño del impuesto al patrimonio el Legislador colombiano escogió el peor de los caminos posibles: “dispuso que los socios de las empresas colombianas descontaran de la base gravable el monto de sus participaciones en el capital de las personas jurídicas”, enviando el mensaje de que quienes quisieran disminuir su base gravable “sencillamente tenían que organizar su patrimonio a través de sociedades”.

Considera que esa falta de previsión y conocimiento del Legislador, sumada al plazo otorgado, propició una conducta económica donde “todo aquel que pudo organizó su patrimonio a través de sociedades porque la parte del patrimonio que estuviera así organizada disminuía la base del titular del último patrimonio”. Por esa razón, continúa el interviniente, durante el año 2010 cundieron las operaciones de constitución de nuevas SAS y las escisiones societarias, encaminadas en últimas a contar con patrimonios inferiores a \$3.000 millones.

Explica que como reacción estatal a la erosión generalizada de la base gravable del impuesto sobre el patrimonio se expidió el artículo 10 de la Ley 1430 de 2010, ahora demandado. Sin embargo, aclara, los modelos de organización patrimonial adoptados a lo largo de 2010 por los potenciales contribuyentes del impuesto sobre el patrimonio “eran irreprochables”.

En concepto de la Universidad, la norma no desconoce la libertad de asociación (art. 38 CP) por cuanto no impide ni la constitución de sociedades ni los procesos de escisión, sino que se limita a indicar las consecuencias tributarias de cada tipo societario.

Tampoco advierte violación del principio de justicia tributaria (art. 363 CP), porque su único efecto es someter a gravamen a quien cuenta con un patrimonio superior a \$3.000 millones distribuido en diversas sociedades.

Desestima la afectación del principio de confianza legítima (art. 83 CP), porque éste no implica la inmutabilidad del ordenamiento jurídico ni anula la posibilidad de que el Legislador introduzca modificaciones a la normatividad tributaria. Así mismo, rechaza la violación del principio de irretroactividad, “toda vez que con ella –la norma acusada– lo que se regula es la base gravable de un impuesto cuyo hecho generador se realizará en un momento posterior a la entrada en vigencia de la ley”, es decir, el 1º de enero de 2010, algunos días después de la publicación de la Ley 1430 de 2010.

A pesar de lo anterior, el interviniente considera que la norma sí está viciada de inconstitucionalidad por las deficiencias en el trámite legislativo para su aprobación. Sobre el particular afirma que el contenido acusado “jamás fue debatido ni en las comisiones ni en las plenarios de las Cámaras que componen el Congreso de la República, sino que fue producto del texto elaborado por la Comisión de Conciliación”, en desmedro de lo previsto en el artículo 161 Superior.

## V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador General de la Nación, mediante concepto 5145, radicado el trece (13) de abril de dos mil once (2011), solicita a la Corte declarar la exequibilidad condicionada de la norma acusada y de la expresión “el valor patrimonial neto de las acciones poseídas en sociedades nacionales”, del artículo 4º de la Ley 1370 de 2009”, respecto de la cual considera necesario hacer integración normativa para el adecuado examen de constitucionalidad.

En primer lugar, sostiene que como el impuesto al patrimonio creado mediante la Ley 1370 de 2009 solo era exigible a partir del 1º de enero de 2011, era viable modificar esa norma en el año 2010, como en efecto se hizo, sin que ello comprometiera los principios de legalidad e irretroactividad tributaria (art. 363 CP).

En segundo lugar, aborda lo relativo al principio de confianza legítima (art. 83 CP). Encuentra razonable y ajustado al ordenamiento que algunas personas adelantaran procesos de escisión o de creación de sociedades anónimas simplificadas con miras a disminuir la base

gravable que determinaba el monto de la obligación tributaria, por cuanto así lo autorizaba el artículo 4º de la Ley 1370 de 2009 en su versión original. En su concepto, desconocer el obrar ajustado a la ley “es un grave atentado al valor de la seguridad jurídica y al principio de confianza legítima, pues cambiar una regla tributaria cuatro días antes de que un impuesto entre en vigor, toma por sorpresa a las personas que no estaban obligadas a ajustar su comportamiento durante todo el año fiscal a esa norma”. Por ello propone condicionar la exequibilidad de la norma en el entendido que dicha regla sólo puede regir a partir del 29 de diciembre de 2010.

Así mismo, afirma que para responder a la intención del Legislador de estimular la actividad empresarial debe condicionarse la norma a que el comportamiento jurídico y la exclusión del valor patrimonial neto de las acciones y aportes poseídos en sociedades nacionales sea real a 1º de enero de 2011 y mantenerse durante el año gravable.

En tercer lugar, sugiere una afectación de los principios de justicia y equidad tributaria en relación con la base gravable del impuesto para el caso de sociedades simplificadas y de la responsabilidad solidaria por dicha constitución cuando se ha vendido la participación accionaria en éstas. Lo anterior por cuanto puede obligarse a contribuir a quien no debe hacerlo (por ejemplo al tomarse en cuenta el patrimonio de la sociedad y no el de cada uno de sus socios individualmente considerados). Además, porque en el caso de la responsabilidad solidaria la obligación no puede recaer en quien ya no es socio de una empresa. En consecuencia, también encuentra necesario condicionar la exequibilidad de la norma de manera que la responsabilidad se determine en forma individual para cada una de las personas naturales o jurídicas, restringiéndose entonces la responsabilidad solidaria.

Finalmente, luego de revisar el trámite legislativo desestima la violación del límite material de competencia de la Comisión Accidental de Conciliación. Sobre el particular precisa que, según se da cuenta en las gacetas del Congreso 1118 y 1143 de 2010, los apartados acusados fueron efectivamente aprobados en las sesiones plenarias de Senado y Cámara de Representantes, de manera que el trámite conciliatorio recayó sobre otros artículos del proyecto de ley diferentes al que ahora se demanda.

Con fundamento en lo anterior, el Ministerio Público solicita a la Corte declarar exequible la expresión “el valor patrimonial neto de las acciones poseídas en sociedades nacionales”,

contenida en el artículo 4 de la Ley 1370 de 2009, y los cuatro últimos incisos del artículo 10 de la Ley 1430 de 2010, “bajo el entendido que la sumatoria de los patrimonios líquidos de las sociedades escindidas y beneficiarias, y de las sociedades anónimas simplificadas con los de sus constituyentes para la determinación de la base gravable del impuesto al patrimonio, rige a partir del 29 de diciembre de 2010; que para la determinación de la base gravable del impuesto al patrimonio, el comportamiento jurídico y económico de la exclusión del valor patrimonial neto de las acciones y aportes poseídos en sociedades nacionales debe ser real al 1 de enero de 2011, y mantenerse así durante el año gravable 2011; que la responsabilidad por el impuesto al patrimonio en relación con las personas que constituyeron sociedades por acciones simplificadas en el año 2010, o adquirieron participación en las mismas en el mismo año, se debe determinar en forma individual para cada una de las personas naturales o jurídicas que posean, al 1º de enero de 2011, participación en dichas sociedades; y, que sólo responden solidariamente por el impuesto al patrimonio de las sociedades por acciones simplificadas los socios que las constituyeron en el año 2010 y que enajenaron su participación ese mismo año, en el evento que la enajenación no haya sido real y material al 1 de enero de 2011 sino ficticia o simulada”.

## VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

### 1.- Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el numeral 4º del artículo 241 de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer el asunto de la referencia, ya que se trata de una demanda interpuesta contra una norma que hace parte de una ley de la República, en este caso la Ley 1430 de 2010, “por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad”.

### 2.- Presentación del caso y problemas jurídicos objeto de estudio

2.1.- En relación con la norma acusada el ciudadano formula varios reproches que la Sala sistematiza en los siguientes cargos de inconstitucionalidad:

(i) En primer lugar, plantea un vicio de trámite legislativo por exceso de competencia de la Comisión Accidental de Conciliación (art. 161 CP). Afirma que con los incisos demandados la Comisión de Conciliación, integrada exclusivamente para superar las diferencias entre lo

aprobado por las plenarios de Senado y Cámara, introdujo modificaciones sustanciales al artículo 10 de la Ley 1430 de 2010, sin tener en cuenta que dicha norma no fue objeto de discrepancia alguna. Concordante con ello, reprocha la violación de los principios de buena fe y confianza legítima (art. 83 CP), por cuanto las disposiciones demandadas aparecieron en el ordenamiento de forma “súbita e intempestiva”, tras la indebida intervención de la Comisión de Conciliación.

(ii) En segundo lugar, alega la vulneración del principio de irretroactividad tributaria (art. 363 CP), porque para determinar los elementos del impuesto al patrimonio la reforma regula situaciones ocurridas con anterioridad a su entrada en vigencia. En concreto, sostiene que se modificaron hacia el pasado los efectos fiscales de la creación de Sociedades por Acciones Simplificadas -SAS- y de la escisión de sociedades comerciales.

(iii) En tercer lugar, considera que se vulneran los principios de justicia, eficacia y equidad tributaria (art. 363 CP), por cuanto la reforma introducida no consulta la verdadera capacidad económica del contribuyente. Asegura que la norma “imprime una innegable distorsión de la realidad económica de los agentes del mercado”, al hacer solidariamente responsable a quien alguna vez participó en la creación de una SAS, donde la calidad de constituyente no necesariamente implica que respecto de esa persona se mantiene la condición de accionista. Además, cuestiona que se exija sumar los patrimonios de sociedades escindidas, porque con ello se toma en cuenta el patrimonio de un tercero y no del sujeto pasivo.

(iv) Finalmente, alega violado el derecho a la libertad de asociación (art. 38 CP). Señala que si durante el año 2010 alguien constituyó una SAS, seguirá siendo responsable del impuesto al patrimonio, aún si enajenó su participación en la misma, viéndose obligado a continuar asociado o al menos a responder por obligaciones que le son ajenas.

2.2.- La mayoría de los intervinientes solicita a la Corte declarar inexequibles los apartes acusados. La Universidad Externado de Colombia porque, en su concepto, efectivamente se configuró un vicio de trámite legislativo. El Instituto Colombiano de Derecho Tributario, la Academia Colombiana de Jurisprudencia y la Universidad del Rosario, por compartir los cargos sustantivos, en especial en lo concerniente a la violación del principio de irretroactividad tributaria.

Sólo la intervención conjunta del Ministerio de Hacienda y de la Dirección de Impuestos y

Aduanas Nacionales se opone a los cargos de la demanda. En cuanto al vicio de trámite, advierten que las plenarias de Senado y Cámara sí aprobaron los incisos acusados, de manera que la Comisión de Conciliación no introdujo ninguna modificación al artículo 10 de la Ley 1430 de 2010.

Así mismo, rechazan los otros cargos por considerar que el Congreso está facultado para regular cualquier elemento de un gravamen con el fin de preservar su eficacia, porque de nada serviría dictar normas tributarias y al mismo tiempo permitir reformas societarias para anular su efecto útil. Sostienen que no se viola el principio de irretroactividad porque tanto la ley que creó el impuesto al patrimonio (Ley 1370 de 2009) como la que lo modificó (Ley 1430 de 2010) fueron promulgadas antes del 1º de enero de 2011, fecha en la cual se hizo exigible el pago del gravamen. En consecuencia, afirman, “no hay sorpresa porque al momento de acontecer el hecho económico desencadenante de la obligación tributaria la ley que creó el tributo y su modificación habían sido expedidas previamente”.

Desestiman la afectación de la buena fe, la confianza legítima y los principios de justicia y equidad tributaria, por cuanto lo que se quiso evitar fue el fraccionamiento del patrimonio para obtener una indebida rebaja o anulación del gravamen. Y tampoco advierten violación alguna del derecho de asociación porque las normas acusadas se limitan a regular los efectos fiscales de algunos movimientos societarios.

Finalmente, el jefe del Ministerio Público no encuentra vicio de trámite alguno, aún cuando sí comparte varios de los reproches de la demanda en lo referente a la violación de los principios de irretroactividad, confianza legítima y equidad tributaria. Sin embargo, considera que la norma puede ser declarada exequible con algunos condicionamientos, a fin de evitar su aplicación retroactiva.

2.3.- De acuerdo con lo anterior, la Corte debe resolver los siguientes problemas jurídicos:

(i) ¿En el proceso de aprobación del artículo 10 de la Ley 1430 de 2010 se configuró un vicio de trámite por exceso de competencia de la Comisión Accidental de Conciliación (art. 161 CP) y por desconocimiento del principio de confianza legítima (art. 83 CP), al introducirse modificaciones sobre asuntos que no fueron objeto de discrepancia entre lo aprobado por las plenarias de Senado y Cámara?

(ii) ¿Vulnera el principio de irretroactividad tributaria una norma que para determinar los elementos del impuesto al patrimonio regula aspectos ocurridos con anterioridad a su expedición, aún cuando la fecha de exigibilidad del gravamen sea posterior?. En este punto la Corte debe establecer si el artículo 10 de la Ley 1430 del 29 de diciembre de 2010 desconoce el principio de irretroactividad tributaria, al señalar que se deben sumar los patrimonios líquidos de las sociedades escindidas durante el año gravable 2010 y los patrimonios de las SAS constituidas durante ese mismo periodo; o si por el contrario dicho principio queda a salvo por cuanto el hecho generador del impuesto es la posesión de riqueza a partir del 1º de enero de 2011, es decir, con posterioridad a la promulgación de la ley.

(iii) Finalmente, corresponde a la Corte determinar si dicha regulación vulnera los principios de justicia, eficiencia y equidad tributaria (art. 363 CP), así como el derecho a la libertad de asociación (art. 38 CP), al consagrar la responsabilidad solidaria de las personas naturales o jurídicas que durante el año gravable 2010 constituyeron Sociedades por Acciones Simplificadas.

2.4.- Teniendo en cuenta que el primer cargo corresponde a un vicio de trámite, la Sala comenzará por analizar este aspecto. Sólo en el caso de desestimarse dicha acusación será preciso abordar el estudio de los demás cargos formulados.

2.5.- Desde ya la Corte aclara que para adelantar el juicio de constitucionalidad no es procedente la integración o unidad normativa solicitada por el Ministerio Público en relación con la expresión “el valor patrimonial neto de las acciones poseídas en sociedades nacionales”, del artículo 4º de la Ley 1370 de 20092. Si bien los incisos demandados guardan un vínculo de relación directa con la Ley 1370 de 2009, por cuanto en ella se creó el impuesto al patrimonio, en todo caso tienen un contenido normativo propio que permite su comprensión y estudio de manera independiente. En esa medida, no se configura ninguna de las hipótesis previstas en la jurisprudencia constitucional para dar aplicación a dicha figura<sup>3</sup>, más aún cuando “a la luz de la Constitución, la ley y la jurisprudencia vigentes, la Corte Constitucional está sometida a las reglas que rigen los procedimientos judiciales y por ello no puede, en principio, juzgar normas que no han sido demandadas por los ciudadanos”<sup>4</sup>.

3.- Del presunto vicio de trámite por exceso en la competencia de la Comisión Accidental de Conciliación

### 3.1.- Alcance y límites de las Comisiones Accidentales de Conciliación

El procedimiento legislativo tiene diversos propósitos. De un lado, busca que la ley refleje las mayorías como manifestación del principio democrático. De otro, pretende que esa decisión sea el resultado de un proceso de deliberación política abierto a la ciudadanía. Pero, además, se espera que las minorías puedan participar de manera constructiva y crítica en el debate parlamentario porque como bien advertía Kelsen, “la mayoría presupone la existencia de una minoría y el derecho de aquélla implica el derecho de existencia de la minoría”<sup>5</sup>.

Bajo tal derrotero, el trámite legislativo ha sido diseñado de manera que no se conciba como un ejercicio protocolario en el cual se impone la regla de la mayoría, sino donde el producto final -la ley- sea el resultado de un análisis reflexivo y abierto a la intervención constructiva de diferentes fuerzas políticas. Para ello, en el caso colombiano el Constituyente de 1991 reconoció la posibilidad de que a lo largo del debate parlamentario se introduzcan algunas modificaciones al texto de un proyecto de ley (art. 160 CP6). Esto es lo que se conoce como el “derecho de enmienda”, que apunta al mejoramiento del texto por cuestiones de técnica legislativa o por motivos políticos: “las enmiendas al articulado pueden tener por objeto la mejora técnica del texto legislativo (enmiendas que pretenden la corrección terminológica, gramatical o técnica) o bien la modificación por razones políticas de determinados aspectos del mismo”<sup>7</sup>.

No obstante, la jurisprudencia ha explicado que la facultad de enmienda se ejerce dentro de ciertos límites y por supuesto sin alterar la esencia de un proyecto ni desconocer los demás requisitos que la Constitución impone para la aprobación de una ley, en particular en cuanto al cumplimiento de los requisitos de unidad de materia, consecutividad e identidad flexible<sup>8</sup>.

La jurisprudencia ha explicado que (i) el principio de unidad de materia exige que el contenido y articulado de una ley guarde relación de conexidad objetiva y razonable -causal, temática, sistemática o teleológica-<sup>9</sup>. (ii) Conforme al principio de consecutividad, por regla general todo proyecto debe surtir cuatro debates legislativos sucesivos, es decir, en comisión y plenaria de Senado y de Cámara de Representantes<sup>10</sup>. Finalmente, (iii) el principio de identidad flexible exige que las modificaciones a un proyecto no introduzcan temas nuevos o ajenos a la esencia del proyecto inicialmente presentado<sup>11</sup>.

Ahora bien, como puede ocurrir que surjan discrepancias entre los textos aprobados por las plenarios de Senado y Cámara de Representantes, la Constitución ha previsto la integración de Comisiones Accidentales de Conciliación para tratar de conjurar tales discrepancias. Es así como el artículo 161 señala:

“ARTICULO 161. <Artículo modificado por el artículo 9 del Acto Legislativo 1 de 2003> Cuando surgieren discrepancias en las Cámaras respecto de un proyecto, ambas integrarán comisiones de conciliadores conformadas por un mismo número de Senadores y Representantes, quienes reunidos conjuntamente, procurarán conciliar los textos, y en caso de no ser posible, definirán por mayoría.

Previa publicación por lo menos con un día de anticipación, el texto escogido se someterá a debate y aprobación de las respectivas plenarios. Si después de la repetición del segundo debate persiste la diferencia, se considera negado el proyecto”.

En relación con la competencia de las Comisiones Accidentales de Conciliación integradas para superar las discrepancias surgidas en el trámite del proceso legislativo, la Corte considera pertinente traer a colación las consideraciones expuestas en la Sentencia C-1147 de 2003, reiteradas en numerosas oportunidades<sup>12</sup>. Allí se puso de presente que esa intervención sólo tiene cabida cuando en realidad existen diferencias significativas entre lo aprobado por el Senado y la Cámara, siempre y cuando las modificaciones propuestas no impliquen la introducción de asuntos nuevos o que no hayan sido debatidos por las plenarios. Dijo entonces la Corte:

“5.2.8. Siendo entonces admisible la introducción de modificaciones y adiciones a los proyectos de ley cuando éstas respetan los principios de identidad y unidad de materia, dentro del marco de flexibilización y amplitud legislativa permitida por los citados principios, el propio Constituyente del 91 ha previsto la instancia de las Comisiones de Conciliación (C.P art. 161), con el fin de contribuir al proceso de racionalización del trámite congresional, dando vía libre a la solución de las discrepancias que surgieren en el curso de los debates, precisamente, como consecuencia de las modificaciones propuestas por una y otra Cámara.

Sobre esta instancia legislativa especial, la Corte ha señalado que las discrepancias surgidas entre los textos que son aprobados en las plenarios de una y otra Cámara, pueden ser

conciliadas por las Comisiones accidentales de Medicación formalmente designadas, siempre que se hayan observado los principios de consecutividad e identidad<sup>13</sup>. En ese contexto, la función que cumplen las mencionadas comisiones accidentales, es la de concebir un texto que armonice las diferencias o discrepancias surgidas entre las Cámaras sobre asuntos conocidos por ambas, para luego someter el mismo a la aprobación de cada una de sus plenarios.

Así, para que se entiendan debidamente conformadas las comisiones de conciliación, deben existir diferencias notorias entre las disposiciones normativas que se consideren y aprueben en una Cámara y las que se debaten en la otra. Sobre esto último, es relevante destacar que el ámbito de competencia funcional de las comisiones de conciliación no solo está determinado por la existencia de discrepancias, sino, como se dijo, también por los principios de identidad y consecutividad, en el sentido que no pueden modificar la identidad de un proyecto ni proceder a conciliar las discrepancias que se presenten entre las Cámaras, en los casos en que el asunto de que se trate no guarde relación temática ni haya sido considerado en todas las instancias legislativas reglamentarias". (Resaltado fuera de texto)

En suma, de acuerdo con el artículo 161 de la Constitución y la lectura que de esa norma ha hecho la Corte Constitucional, la intervención de las Comisiones Accidentales de Conciliación está condicionada en dos sentidos. Por una parte, (i) sólo puede intervenir respecto de asuntos sobre los cuales efectivamente ha habido discrepancias entre lo aprobado por cada plenaria, quedando excluida la facultad de introducir modificaciones en asuntos que no han sido objeto de discrepancia alguna. Y por otra parte, (ii) tampoco pueden plantear cambios que tengan la potencialidad de modificar la identidad o esencia de un proyecto de ley, en detrimento de los principios de identidad y consecutividad flexible.

### 3.2.- Trámite de aprobación de la Ley 1430 de 2010

Atendiendo la naturaleza rogada y alcance restringido del control por vía de acción pública de inconstitucionalidad, la Corte sólo se ocupará de los asuntos de trámite que guarden relación directa con el artículo 10 de la Ley 1430 de 2010 desde la perspectiva del cargo propuesto.

#### 3.2.1.- Presentación y publicación del proyecto

- Radicación del proyecto. El proyecto fue presentado por el Ministro de Hacienda y Crédito Público en la Secretaría General de la Cámara de Representantes, el día 15 de octubre de 2010, siendo radicado como Proyecto de Ley 124 de 2010 Cámara - 174 de 2010 Senado<sup>14</sup>, “por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad”.

- Mensaje de urgencia. En la misma fecha (15 de octubre de 2010) el Gobierno Nacional envió al Congreso un “Mensaje de Urgencia” para el trámite del proyecto<sup>15</sup>, por lo que las comisiones permanentes de Cámara y Senado sesionaron de manera conjunta en los términos del artículo 163 Superior.

- Publicación. El texto del proyecto fue publicado en la Gaceta del Congreso 779 del 15 de octubre de 2010, Cámara<sup>16</sup>. En el texto del articulado propuesto por el Gobierno se incluyeron diversas modificaciones al Estatuto Tributario, aún cuando ninguna de ellas se refirió en concreto al impuesto al patrimonio (art. 296 y siguientes del Estatuto Tributario).

### 3.2.2.- Trámite en Comisiones Conjuntas de Senado y Cámara

- La ponencia para primer debate en Comisiones Conjuntas de Senado y Cámara fue publicada en la Gaceta del Congreso 932 del 19 de noviembre de 2010, Cámara<sup>17</sup>. En el pliego de modificaciones los ponentes propusieron algunas enmiendas, “unas de forma y de redacción, y otras de fondo, fruto del diálogo sostenido con el Gobierno Nacional, adicionando una serie de disposiciones en diferentes materias”<sup>18</sup>.

Una de ellas versó sobre la reforma a la redacción que la Ley 1370 de 2009 hizo del artículo 296-1 del Estatuto Tributario, relativa al impuesto al patrimonio, que en su redacción original disponía:

“Artículo 296-1. Tarifa. La tarifa del impuesto al patrimonio a que se refiere el artículo 292-1 es la siguiente:

Del dos punto cuatro por ciento (2.4%) para patrimonios cuya base gravable sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000) sin que exceda de cinco mil millones de pesos (\$5.000.000.000).

A juicio de los ponentes, la enmienda estaba “encaminada a corregir la ambigüedad del artículo 296-1, para señalar que la tarifa del impuesto se establece en función del patrimonio

líquido independientemente de la base gravable”<sup>19</sup>. La norma sugerida fue la siguiente:

“Artículo 12. Base gravable impuesto al patrimonio.- Modifícanse los incisos 1° y 2° del 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)’.  
”<sup>20</sup> (Resaltado fuera de texto).

- Anuncio previo. De acuerdo con la certificación expedida por la Secretaría General de la Comisión Tercera de la Cámara de Representantes, el proyecto fue debatido en las sesiones conjuntas de Senado y Cámara los días 3, 16, 23 y 24 de noviembre de 2010. El proyecto fue anunciado por última vez en la sesión conjunta del 23 de noviembre de 2010, según consta en Acta 3 de esa fecha<sup>21</sup>.

- Votación y aprobación. De acuerdo con la certificación expedida por la Secretaría General de la Comisión Tercera de la Cámara de Representantes, el proyecto, fue aprobado en las sesiones conjuntas de Senado y Cámara el día 24 de noviembre de 2010, según consta en Acta 4 de esa fecha<sup>22</sup>.

- Publicación del texto aprobado. El texto aprobado por las Comisiones Terceras de Senado y Cámara fue publicado en la Gaceta del Congreso 1052 del 7 de diciembre de 2010, Cámara<sup>23</sup>. En relación con el artículo 10 del proyecto (antes artículo 12), se aprobó la redacción sugerida por los ponentes.

### 3.2.3.- Trámite en Plenaria de Cámara

- Ponencia para segundo debate. La ponencia para segundo debate en Plenaria de Cámara de Representantes fue publicada en la Gaceta del Congreso 1052 del 7 de diciembre de 2010, Cámara<sup>24</sup>. En relación con el artículo 10 del proyecto, los ponentes solamente propusieron ajustar el título, “teniendo en cuenta que la modificación aprobada en primer debate es al artículo 296-1 que hace referencia a la tarifa del impuesto al patrimonio y no a

la base gravable”<sup>25</sup>.

Sin embargo, el día 4 de diciembre de 2010 dos congresistas radicaron una proposición modificatoria de esta norma<sup>26</sup>. En el texto de su propuesta se introdujeron los cuatro incisos que ahora son objeto de demanda, con la redacción que a continuación se reseña:

“Modifícase el artículo 10 del Proyecto de Ley 124 de 2010 Cámara, 174 de 2010 Senado, que modifica en artículo 296-1 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“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.

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”. (Resaltado fuera de texto)

Los congresistas justificaron la modificación propuesta en la necesidad de introducir ajustes a la norma con el fin de evitar que la escisión de sociedades comerciales o la constitución de Sociedades por Acciones Simplificadas fuera utilizada como estrategia para evadir el pago del impuesto. Dijeron al respecto<sup>27</sup>:

“Los incisos tercero y cuarto que se adicionan tienen como propósito reincorporar dentro del universo de contribuyentes y declarantes del impuesto al patrimonio, a las sociedades que antes de la escisión eran sujetos pasivos del impuesto, pero que al escindirse en el año 2010, quedan con patrimonios líquidos inferiores a tres mil millones de pesos (\$3.000.000) y por lo tanto dejan de ser contribuyentes de este impuesto.

Si bien es cierto, la escisión es un proceso legítimo dentro de la práctica comercial, el incremento en el año 2010 de sociedades escindidas, preocupa al legislador porque podría estar siendo utilizada para evadir el pago del impuesto.

Con el mismo propósito se adicionan los incisos cuarto y quinto en relación con la utilización de las sociedades por acciones simplificadas, para evadir el pago de impuesto. En efecto las personas naturales o jurídicas que eran sujetos pasivos del impuesto, pero que durante el año 2010 constituyeron sociedades por acciones simplificadas, logran disminuir su base gravable al restar de su patrimonio líquido las acciones poseídas en sociedades por acciones simplificadas y por su parte las S.A.S quedan con patrimonios líquidos inferiores a tres mil

millones (\$3.000.000) con lo cual se excluyen del hecho generador del impuesto, de manera que finalmente su pago se diluye”.

- Votación y aprobación. El proyecto fue discutido y votado en la sesión del 14 de diciembre de 2010, según consta en el Acta 41 de esa fecha, publicada en la Gaceta del Congreso 213 del 28 de abril de 2011, Cámara<sup>28</sup>. En dicha Acta consta la lectura de la modificación al artículo 10 del proyecto, avalada por los congresistas Ángel Custodio Cabrera y León Darío Ramírez, así como la aprobación de la misma por la plenaria de la Cámara<sup>29</sup>.

- Publicación del texto aprobado. El texto aprobado en Plenaria de Cámara fue publicado en la Gaceta del Congreso 1143 del 29 de diciembre de 2010, Cámara<sup>30</sup>. El artículo 10, que incluyó los incisos ahora cuestionados, fue del siguiente tenor:

“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". (Resaltado fuera de texto)

#### 3.2.4.- Trámite en Plenaria de Senado.

- Ponencia para segundo debate. La ponencia para segundo debate en Plenaria de Senado fue publicada en la Gaceta del Congreso 1038 del 6 de diciembre de 2010, Senado<sup>31</sup>. En relación con el artículo 10 del proyecto, los ponentes también sugirieron ajustar el título, "teniendo en cuenta que la modificación aprobada en primer debate es al artículo 296-1 que hace referencia a la tarifa del impuesto al patrimonio y no a la base gravable"<sup>32</sup>.

Sin embargo, tres congresistas radicaron una proposición modificatoria de esta norma, en la cual también se introdujeron los incisos que son objeto de demanda, en los mismos términos y con idéntica justificación a la formulada en la Cámara de Representantes<sup>33</sup>.

- Votación y aprobación. El proyecto fue discutido y votado en la sesión del 15 de diciembre

de 2010, según consta en la Gaceta del Congreso 1118 del 22 de diciembre de 2010. El artículo 10 del proyecto fue aprobado con las modificaciones propuestas, es decir, con la inclusión de los cuatro incisos bajo examen.

### 3.2.5.- Comisión de Conciliación

Como el contenido general del texto del proyecto de ley aprobado por las Plenarias de Senado y Cámara no fue el mismo, se integró una Comisión Accidental de Conciliación encargada de unificar los textos y someterlos de nuevo a consideración de las plenarias de acuerdo con lo previsto en el artículo 161 de la Constitución.

- Informe de Conciliación en Cámara. El informe presentado por la Comisión Accidental de Conciliación fue publicado en la Cámara de Representantes en la Gaceta del Congreso 1104 del 15 de diciembre de 2010, Cámara<sup>34</sup>. En lo pertinente señaló:

“Para cumplir con nuestro cometido, procedimos a realizar un estudio comparativo de los textos aprobados en las respectivas cámaras y, una vez analizado su contenido, decidimos proponer el siguiente texto que, en opinión de los acá suscritos, supera las divergencias entre las dos corporaciones.

El texto propuesto acoge los artículos 1º, 2º, 9º, 11, 18, 25, 26, 32, 33, 36, 39, 45, 46 y 51 del texto aprobado en la plenaria del honorable Senado de la República. Se acogieron 14 artículos nuevos aprobados en ambas plenarias, así como 2 artículos nuevos aprobados por el Senado”.

En cuanto al texto del artículo 10 del proyecto, el informe se limitó a recoger lo aprobado por las plenarias de Senado y Cámara, en el sentido de incluir los cuatro incisos ahora demandados (páginas 3 y 4).

- Anuncio previo en Cámara. El anuncio de discusión y votación del proyecto en plenaria de Cámara se dio en la sesión del 15 de diciembre de 2010, de acuerdo con el Acta 42 de esa fecha, publicada en la Gaceta del Congreso 287 del 20 de mayo de 2011<sup>35</sup>.

- Aprobación en plenaria de Cámara. El informe de conciliación fue aprobado sin modificaciones por la plenaria de la Cámara de Representantes el 16 de diciembre de 2010, según consta en el Acta 43 de esa fecha, publicada en la Gaceta del Congreso 237 del 6 de

mayo de 2011<sup>36</sup>.

- Informe de Conciliación en Senado. El informe presentado por la Comisión Accidental de Conciliación fue publicado en el Senado en la Gaceta del Congreso 1103 del 15 de diciembre de 2010, Senado<sup>37</sup>. En cuanto al texto del artículo 10 del proyecto, el informe se limitó a recoger lo aprobado por las plenarias, en el sentido de incluir los incisos ahora demandados (páginas 3 y 4).

- Anuncio Previo en Senado. Según la constancia de la Secretaría General del Senado de la República, el anuncio de discusión y votación del proyecto en plenaria de Senado se dio en la sesión del 15 de diciembre de 2010, de acuerdo con el Acta 34 de esa fecha<sup>38</sup>.

- Aprobación en plenaria de Senado. De acuerdo con la constancia de la Secretaría General del Senado de la República, el informe de conciliación fue aprobado sin modificaciones por la plenaria del Senado el 16 de diciembre de 2010, según consta en el Acta 35 de esa fecha, previo su anuncio en la Sesión plenaria<sup>39</sup>.

### 3.3.- Inexistencia de un vicio de trámite por exceso de competencia de la Comisión de Conciliación

El demandante afirma que la Comisión Accidental de Conciliación, integrada para superar las discrepancias entre lo aprobado por las plenarias de Senado y Cámara, introdujo modificaciones sustanciales al artículo 10 de la actual Ley 1430 de 2010, alterando la esencia de lo aprobado por las plenarias y excediendo con ello la competencia que le otorga el artículo 161 Superior. Revisado el trámite legislativo la Corte constata lo siguiente:

1.- En el texto del proyecto presentado por el Gobierno Nacional se propusieron diversas modificaciones al Estatuto Tributario, aún cuando ninguna de ellas se refirió en concreto al impuesto al patrimonio (art. 296 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 1370 de 2009).

2.- Fueron las Comisiones Terceras de Senado y Cámara de Representantes, que sesionaron conjuntamente en virtud del mensaje de urgencia, quienes propusieron modificar el artículo 296 del Estatuto Tributario. Las comisiones precisaron la redacción de la Ley 1370 de 2009, para señalar que la “tarifa” del impuesto se debía calcular en función del “patrimonio líquido”

del contribuyente.

3.- La Plenaria de la Cámara de Representantes acogió la propuesta de dos congresistas, en el sentido de adicionar el contenido del artículo 10 del proyecto, de manera que el texto aprobado incluyó los cuatro (4) incisos ahora demandados.

4.- La Plenaria del Senado también aceptó la propuesta de algunos de sus miembros y, al igual que la plenaria de la Cámara, aprobó el artículo 10 del proyecto con los cuatro (4) incisos ahora demandados.

5.- Estos incisos en realidad no fueron objeto de discrepancia, ya que el texto aprobado por las plenarios de Senado y Cámara fue el mismo. Así, la Comisión Accidental de Conciliación, al presentar el texto unificado del proyecto de ley, no introdujo modificaciones al artículo 10 del mismo y por el contrario se limitó a mantener los textos aprobados por cada una de las plenarios.

En este orden de ideas, atendiendo las consideraciones expuestas y una vez revisado el trámite de aprobación del artículo 10 de la Ley 1430 de 2010, la Corte constata que la intervención de la Comisión Accidental de Conciliación se ajustó a lo preceptuado en la Carta Política, de manera que no se configuró ningún vicio de trámite y por lo tanto debe declararse la exequibilidad de la norma frente al cargo planteado.

Desvirtuada la existencia del vicio de trámite reprochado, procede la Corte a examinar lo concerniente al principio de irretroactividad tributaria.

4.- El principio de irretroactividad y su relación con los principios de equidad y justicia tributaria

4.1.- El artículo 363 de la Constitución reconoce los principios de equidad, eficiencia y progresividad de las leyes tributarias, al tiempo que expresamente prohíbe su aplicación retroactiva<sup>40</sup>. Concordante con ello, el artículo 338 dispone que las normas en las cuales se regulen contribuciones donde la base gravable sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, “no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”.

4.2.- En general se dice que una ley es retroactiva cuando tiene efectos o alcance hacia el

pasado, modificando las consecuencias previstas en un régimen jurídico anterior: “En términos muy amplios se entiende que una ley es retroactiva cuando proyecta sus efectos sobre el pasado o –con mayor rigor técnico– cuando modifica los efectos jurídicos de hechos o situaciones ocurridos en el pasado. Es decir, cuando les otorga efectos jurídicos que son distintos de los que les otorgaba a esos hechos o situaciones del pasado la ley vigente en el momento en que ellos ocurrieron o se configuraron”<sup>41</sup>.

4.3.- En cuanto al principio de irretroactividad tributaria, se han elaborado importantes y diversas teorías para explicar cuándo una norma es retroactiva (teoría de los derechos adquiridos, de los hechos cumplidos, de las situaciones individuales subjetivas, de las situaciones legales u objetivas, de las situaciones jurídicas consolidadas, de la fase dinámica o estática de las situaciones jurídicas, entre otras). Todas ellas pretenden ofrecer a los contribuyentes y a la sociedad en general cotas mínimas de seguridad jurídica en torno a los efectos fiscales de los hechos, actos o situaciones económicas.

Representa una excepción constitucional a la facultad que por regla general tiene el Congreso de fijar los efectos temporales de las leyes. La doctrina ha explicado que con base en él se impide alterar las consecuencias fiscales de un hecho ocurrido antes de la entrada en vigencia de una nueva ley, “modificando los aspectos objetivo, subjetivos, cualitativos o temporales del hecho imponible”<sup>42</sup>.

Aplicando los conceptos generales de retroactividad de las leyes al ámbito tributario, se entiende que una norma tiene efectos retroactivos cuando crea un gravamen, lo suprime o modifica alguno de los elementos del hecho generador y busca “incidir sobre hechos o situaciones ya ocurridos o configurados con anterioridad al momento en que la ley entra en vigencia”<sup>43</sup>. Otra hipótesis se presenta cuando la ley modifica cualquiera de los demás elementos que delimitan la obligación tributaria, “y pretende incidir sobre hechos o situaciones configurados antes de la fecha de su entrada en vigor”<sup>44</sup>.

4.4.- Este principio ha sido objeto de amplio análisis en la jurisprudencia de esta Corporación en defensa del contribuyente<sup>45</sup>, ante “la necesidad de evitar que un estado fiscalista abuse de su derecho de imponer tributos y pretenda dar a las normas que los plasman efectos hacia el pasado”<sup>46</sup>. Es un valioso instrumento para hacer frente a la repentina creación de cargas fiscales contrarias a la seguridad jurídica, “de manera que la norma impositiva tenga

un carácter previo a la producción de los hechos que regula, con el fin de que su alcance pueda ser conocido por los destinatarios de la norma y por los eventuales realizadores de los hechos generadores del gravamen, evitando de esta manera que los sujetos pasivos de la obligación tributaria y, aún los beneficiarios del gravamen, puedan ser tomados por sorpresa, lo que a su turno garantiza la realización del principio de legalidad, a partir del cual se amparan los hechos causados y consolidados bajo el imperio de una norma jurídica”47.

En breves líneas, de acuerdo con la jurisprudencia de esta Corporación, la irretroactividad fiscal consiste en “la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están formalizados jurídicamente, salvo que se prescriba un efecto más perfecto tanto para el sujeto de derecho, como para el bien común”48. En otras palabras, significa que “la ley que impone un impuesto no puede aplicarse a hechos generadores ocurridos antes de su vigencia”49.

En la misma dirección, la Corte ha sido enfática en advertir que “los efectos producidos por la ley tributaria en el pasado debe respetarlos la ley nueva, es decir, que las situaciones jurídicas consolidadas no pueden ser desconocidas por la ley derogatoria”52.

4.6.- Como en numerosos ordenamientos la irretroactividad no ha sido consagrada a nivel constitucional sino en la legislación ordinaria, algunos tribunales han optado por vincularlo con otros principios de orden superior. Tal es el caso italiano, donde la Corte Constitucional lo relaciona con el principio de capacidad contributiva real de los ciudadanos<sup>53</sup>, el Tribunal Constitucional alemán, donde se asocia la protección de la confianza y la seguridad jurídica, o el caso argentino donde la Corte Suprema lo ha ligado al respeto de los derechos adquiridos y la buena fe. También se ha invocado su inconstitucionalidad con fundamento en principios como el de legalidad, la cláusula de Estado de Derecho y la forma republicana de Gobierno<sup>54</sup>.

Siguiendo estos parámetros, esta Corte ha explicado que la limitación de los efectos temporales de las normas tributarias también guarda relación con principios como los de equidad y justicia tributaria. De acuerdo con la jurisprudencia, la irretroactividad pretende ofrecer al contribuyente la posibilidad de que “programe su gasto y ordene los medios que le permitan asumir su costo”, en lo cual “no hay nada de extravagante ni censurable, y por el contrario, (...) responde a finalidades que se adecuan al principio de equidad y al de una

justicia tributaria claramente cifrada sobre la realidad social”55.

## 5.- Análisis de las normas demandadas

5.1.- La Ley 1370 del 30 de diciembre de 2009, “por la cual se adiciona parcialmente el estatuto tributario”, creó el impuesto al patrimonio, generado por la posesión de riqueza a 1º de enero de 2011 igual o superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000). De esa normativa la Corte destaca los siguientes preceptos:

“ARTÍCULO 1o. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

‘Artículo 292-1. Impuesto al Patrimonio. Por el año 2011, créase el impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado.

Los contribuyentes podrán imputar el impuesto al patrimonio contra la cuenta de revalorización del patrimonio, sin afectar los resultados del ejercicio’.

ARTÍCULO 2o. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

‘Artículo 293-1. Hecho generador. Por el año 2011, el impuesto al patrimonio, al que se refiere el artículo 292-1, se genera por la posesión de riqueza a 1o de enero del año 2011, cuyo valor sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000)’.

ARTÍCULO 3o. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

‘Artículo 294-1. Causación. El impuesto al patrimonio a que se refiere el artículo 292-1 se causa el 1o de enero del año 2011’.”

5.2.- Esta ley fue a su vez modificada por el artículo 10 de la Ley 1430 del 29 de diciembre de 2010, “por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad”, de la cual ahora se demandan cuatro incisos relacionados con el hecho generador del gravamen (art. 293-1 del Estatuto Tributario).

En su esencia las normas demandadas establecen que, con el fin de determinar la sujeción al impuesto al patrimonio, las sociedades que durante el año gravable 2010 realizaron procesos

de escisión deben sumar los patrimonios líquidos poseídos a 1º de enero de 2011. También señalan que las personas naturales o jurídicas que durante el año gravable 2010 constituyeron sociedades por acciones simplificadas (SAS) deben sumar los patrimonios poseídos a 1º de enero de 2011 con el de dichas sociedades; y finalmente consagran la responsabilidad solidaria de quienes constituyeron dichas sociedades.

Como ya se dijo, el demandante sostiene que dicha regulación vulnera el principio de irretroactividad tributaria, porque para determinar los elementos del impuesto al patrimonio el Legislador reguló situaciones ocurridas con anterioridad, modificando hacia el pasado los efectos fiscales de la creación de Sociedades por Acciones Simplificadas y de la escisión de sociedades comerciales. También invoca la violación de los principios de justicia, eficacia y equidad tributaria, así como del derecho de asociación.

5.3.- Para abordar el análisis de estas normas la Corte llama la atención sobre un hecho que no fue advertido ni por el demandante ni por los diversos intervinientes pero que guarda relación directa con el asunto objeto de estudio: en el marco del Estado de Emergencia Social, Económica y Ecológica declarado con motivo de la trágica ola invernal que azotó al país, el Gobierno Nacional expidió el Decreto Legislativo 4825 del 29 de diciembre de 2010, mediante el cual se adoptaron algunas medidas tributarias.

El Decreto Legislativo creó el impuesto al patrimonio por la posesión de riqueza a 1º de enero de 2011 cuyo valor fuere igual o superior a mil millones (\$1.000.000.000) e inferior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000), así como una sobretasa al impuesto al patrimonio ya existente (Leyes 1370 de 2009 y 1430 de 2010).

El artículo 5º de dicho Decreto reguló lo concerniente a la tarifa del impuesto e incluyó tres párrafos. Los dos primeros tuvieron una redacción similar a la prevista en las normas ahora acusadas, que la Corte considera pertinente transcribir en su totalidad:

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”. (Resaltado fuera de texto)

A su turno, el párrafo tercero del mismo artículo 5º hizo una aplicación extensiva de los dos párrafos anteriores al impuesto al patrimonio creado mediante la Ley 1370 de 2009:

“Párrafo 3.- Lo dispuesto en los párrafos 1º y 2º 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”. (Resaltado fuera de texto)

5.4.- En la Sentencia C-243 de 2011 la Corte se ocupó de la revisión automática y definitiva de constitucionalidad del Decreto 4825 de 2010, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 215 y 241-7 de la Carta Política. El fallo recoge la jurisprudencia y principales reglas sobre la materia, las cuales permiten afirmar que, en términos generales, el impuesto al patrimonio es compatible con la Constitución, cuyas características esenciales son las siguientes<sup>56</sup>:

- El gravamen es una manifestación del deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, cuya regulación corresponde al Legislador. No tiene reserva de ley estatutaria.
- Este tipo de tributos puede adoptarse aún en los estados de excepción, “siempre y cuando se cumplan los requisitos de conexidad, finalidad, necesidad y proporcionalidad, los recursos obtenidos se destinen a conjurar la crisis y el impuesto tenga carácter transitorio”<sup>57</sup>.
- No corresponde a un gravamen real sino personal, porque el patrimonio es un concepto independiente de los bienes que lo conforman.
- Las exclusiones y demás reglas exceptivas que respondan a parámetros de razonabilidad y

proporcionalidad son constitucionalmente admisibles; no así las que introducen tratamientos diferenciales injustificados o sin motivación suficiente.

- El Legislador puede establecer directamente plazos para el pago del impuesto o autorizar al Gobierno para hacerlo.

- El impuesto al patrimonio es de causación instantánea de manera que no tiene cabida la regla del artículo 338 Superior frente a los impuestos de periodo. Por lo tanto, “no se viola la Constitución cuando la obligación tributaria ha de hacerse efectiva en el mismo año de la fecha que sirve de parámetro para determinar el valor del patrimonio a gravar”.

- Aún cuando por la estructura del impuesto se grava la riqueza ya creada, no se viola el principio de irretroactividad siempre que la fecha de determinación del hecho generador sea posterior a la entrada en vigor de la norma que lo crea.

5.5.- Con estos criterios, al examinar la regulación prevista en el Decreto 4825 de 2010 la Corte concluyó que su estructura básica se ajustaba a la Constitución. Sin embargo, en el caso de tres párrafos del artículo 5º encontró que los mismos eran problemáticos de cara al principio de irretroactividad tributaria, en concordancia con otros principios como la confianza legítima, los derechos adquiridos y la adecuada planeación económica, por cuanto regulaban sus efectos frente a “hechos acaecidos con anterioridad a su entrada en vigor”.

Las normas generaban consecuencias tributarias hacia el pasado para (i) las escisiones societarias, (ii) la constitución de sociedades comerciales o civiles o de cualquier otra forma societaria o persona jurídica, y (iii) en general para todo tipo de posible fraccionamiento de patrimonio ocurrido durante todo el año gravable 2010, independientemente de la forma jurídica y de la denominación que se le diera. Al respecto la Sala razonó en los siguientes términos:

“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 económica<sup>59</sup>. (Resaltado fuera de texto)

A pesar de lo anterior, la Corte consideró que no había lugar a declarar la inexecutable de la norma, ya que podía condicionarse su constitucionalidad a fin de excluir interpretaciones incompatibles con la Carta Política, salvaguardando en lo posible la voluntad del Legislador. Dijo entonces:

“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 exequibles 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 año”. (Resaltado fuera de texto)

Fue así como finalmente resolvió declarar exequible el artículo 5º del Decreto 4825 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”.

5.6.- A pesar de su relación con las leyes 1370 de 2009 y 1430 de 2010, en aquella oportunidad la Corte dejó en claro que su decisión no comprendía normas diferentes al Decreto 4825 de 2010 por cuanto ello desbordaría el ámbito del control entonces ejercido<sup>60</sup>. Sin embargo, aunque es claro que no existe cosa juzgada constitucional en relación con las normas que ahora son objeto de control, también lo es que la argumentación allí expuesta resulta particularmente relevante en esta oportunidad.

5.7.- Trasladas las anteriores consideraciones al asunto bajo examen, la Corte advierte que el artículo 10 de la Ley 1430 de 2010, en los incisos demandados, no solamente regula las consecuencias fiscales de las escisiones y de la constitución de Sociedades por Acciones Simplificadas ocurridas con posterioridad a su entrada en vigencia (29 de diciembre de 2010). También pretende incidir en aquellos mismos actos mercantiles que hubieren sido

celebrados durante todo el año gravable 2010, con lo cual proyecta sus efectos a situaciones jurídicas consolidadas antes de su promulgación, es decir, de manera retroactiva.

Recuérdese que el principio de irretroactividad no sólo se vulnera cuando se altera hacia el pasado el hecho generador, sino también “cuando una ley modifique cualquiera de los aspectos o elementos que delimitan la obligación tributaria (sujetos pasivos, base de cálculo, alícuota, etc.) y pretenda incidir sobre hechos o situaciones configurados antes de la fecha de su entrada en vigor”<sup>61</sup>, precisamente como ocurre en esta oportunidad al tratar de cambiar, en perjuicio del contribuyente, las consecuencias fiscales de los actos de escisión o de creación de sociedades por acciones simplificadas.

Para la Sala no es válido el argumento según el cual las normas acusadas son garantes del artículo 363 Superior al haber sido expedidas antes de acontecer el hecho económico desencadenante de la obligación tributaria (la posesión de riqueza a 1º de enero de 2011), ya que en todo caso buscan modificar las consecuencias y los efectos jurídicos de actos plenamente configurados antes de la promulgación y entrada en vigencia de la nueva ley.

Es importante precisar que la Ley 1370 de 2009 – creadora del gravamen-, impulsó la constitución de Sociedades por Acciones Simplificadas, así como las escisiones societarias, al excluir de la base gravable del impuesto al patrimonio el valor poseído en acciones y aportes de sociedades nacionales<sup>62</sup>, de manera que ese beneficio tributario se adquirió respecto de hechos económicos debidamente consolidados bajo el imperio de la citada ley y, por lo mismo, no podría ser desconocidos por la aplicación retroactiva de una ley posterior que eliminara el beneficio.

5.8.- La Corte coincide con la mayoría de intervinientes y con el Jefe del Ministerio Público, en el sentido de que no puede invocarse el ejercicio de la potestad impositiva o la necesidad de precisar las normas tributarias para evitar el fraccionamiento del patrimonio y con ello la reducción en el pago del gravamen en procura de la eficiencia fiscal.

Sobre este punto es importante señalar que algunos ordenamientos permiten la retroactividad de las normas tributarias para evitar de potenciales contribuyentes una suerte de “fuga del impuesto”, ante el anuncio de una modificación tributaria o durante el trámite legislativo de aprobación. Es lo que se conoce como “leyes candado”<sup>63</sup>. Por ejemplo, la Corte Suprema de Estados Unidos, en el caso del gravamen a las transferencias de lingotes de

plata, consideró que “hacer la provisión de impuestos con carácter retroactivo por un período de 35 días, para incluir las ganancias de las transacciones concluidas, mientras que la ley estaba en curso de aprobación, fue consistente con el debido proceso”<sup>64</sup>. También ha aceptado que los efectos de las normas fiscales se proyecten incluso a la sesión legislativa anterior a su aprobación, aduciendo que no se vulnera la cláusula del debido proceso porque no se sorprende a los ciudadanos con una reforma tributaria tendiente a incrementar un gravamen o reducir las exenciones de un impuesto ya creado<sup>65</sup>.

Sin embargo, en el sistema jurídico colombiano esta posibilidad se encuentra definitivamente proscrita por cuanto el principio de irretroactividad tributaria fue expresamente elevado a canon constitucional (art. 363 CP) y no puede ser desconocido so pretexto de ampliar el recaudo fiscal. Obrar de otro modo significaría castigar actuaciones de los ciudadanos que legítimamente pretenden reducir su carga impositiva dentro del marco jurídico diseñado por el propio Legislador, en desmedro de la seguridad jurídica, la confianza y la buena fe. Además, en el asunto bajo revisión esto último se refuerza si se tiene en cuenta que la escisión o la creación de Sociedades por Acciones Simplificadas no necesariamente tienen propósitos fiscales, sino que pueden obedecer a estrategias corporativas, publicitarias, de mercadeo y de naturaleza comercial en general.

5.9.- Las anteriores consideraciones, y particularmente las que fueron hechas en la Sentencia C-243 de 2011, llevan a la Corte a concluir que las normas acusadas afectan el principio de irretroactividad tributaria e indirectamente comprometen la vigencia de los principios de confianza legítima y equidad tributaria.

El mismo razonamiento es predicable en cuanto se consagra la responsabilidad solidaria entre las personas naturales y jurídicas que durante el año 2010 constituyeron una Sociedad por Acciones Simplificada. Dicha regulación es contraria a la Constitución por cuanto no se restringe al periodo posterior a la entrada en vigencia de la norma sino que comprende la totalidad del año gravable.

No obstante, para superar la problemática anotada la Corte considera que no es necesario declarar la inexecutable reclamada, por cuanto puede acudir a un fallo de constitucionalidad condicionada con el propósito de excluir la interpretación contraria al ordenamiento Superior y dejar a salvo aquella que se ajusta a la Carta Política. En

consecuencia, declarará la exequibilidad de los incisos 4º, 5º, 6º y 7º del artículo 10 de la Ley 1430 de 2010, en el entendido de que los procesos de escisión, la constitución de sociedades por acciones simplificadas y la responsabilidad solidaria a que se refieren, sólo pueden comprender los actos ocurridos a partir del 29 de diciembre de 2010.

5.10.- Finalmente, lo que sí desestima la Corte de manera categórica es la violación del derecho de asociación (art. 38 CP), por cuanto las normas acusadas se limitan a fijar unas consecuencias económicas para las personas naturales o jurídicas que constituyeron una sociedad por acciones simplificada durante el año 2010, pero de ninguna manera les impide ni menos aún las obliga a mantener la condición de socios de las mismas, con lo cual ninguna restricción se impone a ese derecho.

## VII. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional de la República de Colombia, en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución:

### RESUELVE

Primero.- Declarar EXEQUIBLES los incisos 4º, 5º, 6º y 7º (demandados) del artículo 10 de la Ley 1430 de 2010, en el entendido de que los procesos de escisión, la constitución de sociedades por acciones simplificadas y la responsabilidad solidaria a que se refieren sólo pueden comprender los actos ocurridos a partir del 29 de diciembre de 2010.

Cópiese, notifíquese, publíquese, comuníquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

JUAN CARLOS HENAO PEREZ

Presidente

MARIA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrado

Con aclaración de voto

MAURICIO GONZALEZ CUERVO

Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Magistrado

JORGE IVAN 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

ACLARACION DE VOTO DE LA MAGISTRADA

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

A LA SENTENCIA C-635/11

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD TRIBUTARIA-No se vulnera por norma sobre impuesto al

patrimonio en la que la fecha del hecho generador es posterior a la vigencia de la norma que decreta el tributo (Aclaración de voto)/NORMA MODIFICATORIA DE TARIFAS DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO-No vulnera el principio de irretroactividad tributaria (Aclaración de voto)

Frente a la decisión adoptada en la sentencia C-635 de 2011 de declarar la exequibilidad condicionada de los incisos 4, 5, 6 y 7 del artículo 10 de la Ley 1430 de 2010, en el entendido de que los procesos de escisión, la constitución de sociedades por acciones simplificadas y la responsabilidad solidaria a que se refieren sólo pueden comprender los actos ocurridos a partir del 29 de diciembre de 2010, debo reiterar las consideraciones relativas a la ausencia de violación del principio de irretroactividad tributaria, pues considero que, de conformidad con las reglas jurisprudenciales fijadas por esta Corporación, que el impuesto no es retroactivo si la fecha en que se fija para determinar el hecho generador es posterior a la entrada en vigencia de la norma que decreta el tributo, y si bien en el presente caso la fecha de determinación del hecho generador es posterior a la entrada en vigencia del Decreto 4580 de 2010, siendo lógico concluir que el impuesto al patrimonio no violaba la prohibición de retroactividad tributaria, ni en sus aspectos principales ni en los accesorios, que debían seguir la suerte de lo principal.

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD TRIBUTARIA-Interpretación (Aclaración de voto)

Referencia: expediente D-8391

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 10 (parcial) de la Ley 1430 de 2010, “por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad.”

Actor: Juan Esteban Sanín Gómez

Magistrado Ponente:

JORGE IVÁN PALACIO PALACIO

Frente a la decisión adoptada en la presente providencia de declarar la exequibilidad condicionada de los incisos 4, 5, 6 y 7 (demandados) del artículo 10 de la Ley 1430 de 2010, “en el entendido de que los procesos de escisión, la constitución de sociedades por acciones simplificadas y la responsabilidad solidaria a que se refieren sólo pueden comprender los actos ocurridos a partir del 29 de diciembre de 2010”, debo reiterar las consideraciones

relativas a la ausencia de violación del principio de irretroactividad tributaria plasmadas en el salvamento parcial de voto que formulé a la decisión adoptada en el numeral 2 de la sentencia C-243 de 201166 sobre constitucionalidad condicionada de los párrafos 1, 2 y 3 del artículo 5 del Decreto Legislativo 4825 de 2010.

En la oportunidad referida mi desacuerdo parcial se basó en que consideré, de conformidad con las reglas jurisprudenciales fijadas por esta Corporación, que un impuesto no es retroactivo si la fecha en que se fija para determinar el hecho generador es posterior a la entrada en vigencia de la norma que decreta el tributo. En ese caso la fecha de determinación del hecho generador es posterior a la entrada en vigencia del Decreto 4580 de 2010, por lo tanto prima facie lo lógico era concluir que el impuesto al patrimonio no violaba la prohibición de retroactividad tributaria, ni en sus aspectos principales ni en los accesorios, que debían seguir la suerte de lo principal. No obstante, la Sala declaró la constitucionalidad de lo principal contenido en el artículo 5, y la constitucionalidad condicionada de lo accesorio, contenido en los párrafos 1, 2 y 3 del mismo artículo, al atribuir consecuencias a hechos anteriores a la expedición de dicho Decreto.

Así, se presentó un fallo contradictorio porque en un primer análisis, la Sala no le atribuyó consecuencias tributarias a ciertos hechos o transacciones ocurridas antes de entrar en vigencia el Decreto (fusión de sociedades ocurrida con antelación a diciembre 29 de 2010), pero al estudiar los párrafos 1, 2 y 3 del mismo artículo 5 que también le asignaba consecuencias tributarias a ciertos hechos o transacciones ocurridas antes de entrar en vigencia el Decreto, cambió de criterio, y sin modificar la primera conclusión, decidió que una regulación de esta naturaleza resultaba inconstitucional por ser contraria al principio de retroactividad tributaria.

En efecto, en dicha ocasión, salvé parcialmente mi voto en los siguientes términos:

“¿Qué fue lo que hizo la Corte en el numeral segundo de esta decisión?

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 (1°) 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 pagar el viejo impuesto al patrimonio.

3. Pues bien, como puede leerse sin dificultades, la Corporación decidió declarar pura y simplemente inaplicable el artículo 5 del Decreto legislativo 4825, salvo los párrafos 1, 2 y 3, los cuales declaró aplicables 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 (1°) 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 decisiones 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,<sup>67</sup> 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 periodo, 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,<sup>68</sup> 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. Pues bien, 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.<sup>69</sup> 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 inexecutable del nuevo impuesto al patrimonio en su totalidad?

Yo opino que sí.

11. En efecto, si nunca es posible en materia tributaria establecer consecuencias jurídicas para hechos ocurridos antes de entrar en vigencia el acto jurídico que crea el tributo, entonces en este caso el nuevo impuesto al patrimonio, creado por los artículos 1 y siguientes de este Decreto, era también inconstitucional. Porque es realmente muy improbable que una persona haya logrado acumular una riqueza igual o superior a mil millones de pesos (\$1.000'000.000) de la noche a la mañana; es decir, del veintinueve (29)

de diciembre de dos mil diez (2010) al primero (1°) de enero de dos mil once (2011). Lo más probable es que la haya obtenido con transacciones celebradas a lo largo de toda su existencia, y por tanto en operaciones realizadas no sólo en dos mil diez (2010), sino también en dos mil nueve (2009) o dos mil ocho (2008), si admitimos el supuesto de que fue creada antes de eso. Por ejemplo, porque decidió fusionarse en junio de dos mil diez (2010) con la Sociedad Y, que tenía -como la Sociedad X- un patrimonio líquido de ochocientos millones de pesos (\$800'000.000).

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 (v.gr., a una fusión como la de las sociedades X y Y, ocurrida en junio de 2010). 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. Yo no podía acompañar esta otra decisión, por obvias razones de coherencia.”

Dejo así expuestas las razones que me llevan a aclarar mi voto frente a la decisión adoptada por esta Corporación en el asunto de la referencia, en la medida en que se trata de un asunto similar. En efecto, lo que se analiza, al igual que en aquella oportunidad, es la posible violación del principio de irretroactividad tributaria, sólo que ahora, se trata del artículo 10 de la Ley 1430 de 2010 “por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad”, con fundamento en que al determinar los elementos del impuesto al patrimonio, el legislador reguló situaciones ocurridas con anterioridad, modificando hacia el pasado los efectos fiscales de la creación de sociedades por acciones simplificadas y la escisión de sociedades comerciales.

Fecha ut supra,

MARIA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrada

1 De acuerdo con el reporte, el número de SAS constituidas durante el año 2009 fue de 8.384 y durante el año 2010 fue de 17.607. Por su parte, las sociedades escindidas y beneficiarias durante el 2010 fueron 48, aún cuando también se reporta un total de 415 sumando escisiones y constitución de nuevas sociedades por fusión o escisión.

2 “ARTÍCULO 4o. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

Artículo 295-1. Base gravable. La base imponible del impuesto al patrimonio a que se refiere el artículo 292-1 está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1o de enero del año 2011, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones poseídas en sociedades nacionales, así como los primeros trescientos diecinueve millones doscientos quince mil pesos (\$319.215.000) del valor de la casa o apartamento de habitación. // En el caso de las cajas de compensación, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales, la base gravable está constituida por el patrimonio líquido poseído a 1o de enero del año 2011, vinculado a las actividades sobre las cuales tributa como contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios. // 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 del beneficio y uso público de las empresas públicas de transporte masivo de pasajeros, así como el VPN 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 de este Estatuto”.

4 Corte Constitucional, Sentencia C-1299 de 2005. En el mismo sentido pueden consultarse las Sentencias C-1260 de 2005, C-775 de 2006 y C-761 de 2009.

5 Hans Kelsen, "Teoría General del Derecho y del Estado". México, 1979, p.336-342.

6 Art. 160 CP. "(...) Durante el segundo debate cada cámara podrá introducir al proyecto las modificaciones, adiciones y supresiones que juzgue necesarias".

7 Piedad García-Escudero Márquez, "El procedimiento legislativo ordinario en las Cortes Generales". Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 2006, p.275.

8 Cfr., entre otras, las Sentencias C-809 de 2001, C-801 de 2003 , C-839 de 2003, C-1147 de 2003, C-305 de 2004, C-312 de 2004, C-669 de 2004, C-724 de 2004, C-754 de 2004, C-996 de 2004, C-1058 de 2004, C-332 de 2005, C-796 de 2005, C-856 de 2005, C-1040 de 2005, C-908 de 2007, C-1011 de 2008, C-040 de 2010, C-141 de 2010, C-397 de 2010 y C-490 de 2011.

9 Corte Constitucional, Sentencias C-832 de 2006 y C-1011 de 2008, entre muchas otras.

10 Corte Constitucional, Sentencias C-940 de 2003 y C-908 de 2007, entre muchas otras.

11 Corte Constitucional, Sentencias C-996 de 2004 y C-453 de 2006, entre muchas otras.

12 Cfr., Corte Constitucional, Sentencias C-305 de 2004, C-040 de 2010, C-397 de 2010 y C-490 de 2011, entre muchas otras.

13 Cfr., entre otras, las Sentencias C-1488 de 2000, C-500 y C-1108 de 2001, y C-198 de 2002.

14 Folios 55 a 69 del cuaderno principal.

15 Folio 54 del cuaderno principal.

16 Páginas 1-8. Cuaderno de pruebas 1, Cámara de Representantes.

17 Páginas 1 a 16. Cuaderno de pruebas 1, Cámara de Representantes.

18 Gaceta del Congreso 932 de 2010, pág. 3. Cuaderno de pruebas 1, Cámara de Representantes.

19 Gaceta 932 de 2010, pág. 6. Cuaderno de pruebas 1, Cámara de Representantes.

- 20 Gaceta 932 de 2010, pág. 13. Cuaderno de pruebas 1, Cámara de Representantes.
- 21 Cuaderno de Pruebas 2, Cámara de Representantes, folio 3.
- 22 Cuaderno de Pruebas 2, Cámara de Representantes, folio 3.
- 23 Páginas 2 a 9. Cuaderno de pruebas 1, Cámara de Representantes.
- 24 Páginas 1 a 24. Cuaderno de pruebas 1, Cámara de Representantes.
- 26 La proposición fue radicada en la Cámara de Representantes. Folios 174 y 175 del Cuaderno de pruebas 6.
- 27 Folios 174 y 175 del Cuaderno de pruebas 6.
- 28 Páginas 15, 73, 75, 97, 98 a 102. Cuaderno de pruebas 3, Cámara de Representantes.
- 29 Páginas 98 y siguientes de la Gaceta del Congreso 213 de 2011. Cuaderno de pruebas 3, Cámara de Representantes.
- 30 Páginas 15 a 27. Cuaderno de pruebas 1, Cámara de Representantes.
- 31 Páginas 1 a 24.
- 32 Gaceta del Congreso 1038 de 2010, páginas 11 y 18.
- 33 Folios 611 y 612 del Cuaderno de pruebas 7.
- 34 Páginas 1 a 13. Cuaderno de pruebas 1, Cámara de Representantes.
- 35 Página 157. Cuaderno de pruebas 4, Cámara de Representantes.
- 36 Páginas 27 a 29. Cuaderno de pruebas 5, Cámara de Representantes.
- 37 Páginas 1 a 13. Cuaderno de pruebas 6, Senado de la República.
- 38 Constancia obrante a folio 522 del Cuaderno de pruebas 7, Senado de la República.
- 39 Constancia obrante a folio 522 del Cuaderno de pruebas 7, Senado de la República.

40 Artículo 363. “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

41 José Luis Shaw, “La aplicación de la norma tributaria en el tiempo, la retroactividad y la ultractividad. En: El Tributo y su aplicación. Perspectiva para el siglo XXI. César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (Coordinadores). Madrid, Marcial Pons, 2008, p.880.

42 Lucy Cruz de Quiñones, “Aspectos tributarios de la nueva Constitución”. En: Revista de Derecho Público No. 2. Bogotá, Universidad de los Andes, 1992. Ver también Alfredo Lewin Figueroa, “Principios constitucionales del derecho tributario. Análisis de la Jurisprudencia de la Corte Constitucional”. Bogotá, Universidad de los Andes e Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002, p.132 y ss.

43 “Sería el caso, por ejemplo, de una ley sancionada en 2008 que gravara con un impuesto al patrimonio a las personas físicas por el patrimonio neto que hubieren tenido al 31 de diciembre de 2006. O de una ley sancionada en 2008 que modificara el aspecto espacial del hecho generador de un impuesto a las rentas preexistente, disponiendo, por ejemplo, que estarán gravadas, a partir de los hechos generadores configurados el 31 de diciembre de 2006, las rentas de fuente extranjera y no sólo las de fuente nacional como antes. Sería también el caso de una ley que entrara en vigor, por ejemplo, el 31 de julio de 2008 y modificara cualquier aspecto del hecho generador de un impuesto a las ventas alcanzando a todas las operaciones de venta realizadas desde el 1 de mayo de 2006”. José Luis Shaw, “La aplicación de la norma tributaria en el tiempo, la retroactividad y la ultractividad. En: El Tributo y su aplicación. Perspectiva para el siglo XXI. César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (Coordinadores). Madrid, Marcial Pons, 2008, p.883.

44 “Sería el caso, por ejemplo, de una ley que rigiera a partir del 24 de setiembre de 2007 y aumentara la alícuota del Impuesto al Valor Agregado alcanzando a las operaciones de enajenación realizadas desde el 1 de setiembre de ese mismo año”. Ídem, p.883.

45 Cfr., Corte Constitucional, Sentencias C-149 de 1993, C-549 de 1993, C-138 de 1996, C-393 de 1996, C-185 de 1997, C-006 de 1998, C-782 de 1999, C-604 de 2000, C-796 de 2000, C-926 de 2000, C-711 de 2001, C-643 de 2002, C-876 de 2002, C-1067 de 2002, C-231 de 2003, C-485 de 2003, C-625 de 2003, C-243 de 2005, C-1171 de 2005, C-076 de 2007, C-809 de 2007, C-430 de 2009 y C-243 de 2001, entre otras.

46 Corte Constitucional, Sentencia C-185 de 1997.

47 Corte Constitucional, Sentencia C-430 de 2009.

48 Corte Constitucional, Sentencia C-549 de 1993, C-231 de 2003, C-625 de 2003.

49 Corte Constitucional, Sentencia C-604 de 2000, C-643 de 2002.

50 Corte Constitucional, Sentencias C-591 de 1996 y C-809 de 2007, entre otras.

51 Corte Constitucional, Sentencias C-604 de 2000 y C-809 de 2007, entre otras.

52 Corte Constitucional, Sentencias C-393 de 1996, C-604 de 2000

53 Sentencias 44/66, 77/67, 103/67, entre otras. Cfr., Regina Gaya Sicilia, "El principio de irretroactividad de las leyes en la jurisprudencia constitucional". Madrid, Montecorvo, 1987, cap. IV.

54 Cfr., José Osvaldo Casás, "La retroactividad de las leyes tributarias en la Argentina". En: "Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala". Madrid, Dykinson, 2007, p.983-1015.

55 Corte Constitucional, Sentencias C-006 de 1998 y C-430 de 2009.

56 Cfr., Corte Constitucional, Sentencias C-222 de 1995, C-876 de 2002, C-910 de 2004, C-990 de 2004, C-809 de 2007, C-831 de 2010 y C-243 de 2011.

57 Corte Constitucional, Sentencia C-243 de 2011.

58 Corte Constitucional, Sentencia C-831 de 2010.

59 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

60 "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 expidieron 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”.

61 José Luis Shaw, “La aplicación de la norma tributaria en el tiempo, la retroactividad y la ultractividad. En: El Tributo y su aplicación. Perspectiva para el siglo XXI. César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (Coordinadores). Madrid, Marcial Pons, 2008, p.883.

62 “ARTÍCULO 4o. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

“ARTÍCULO 295-1. Base gravable. La base imponible del impuesto al patrimonio a que se refiere el artículo 292-1 está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1o de enero del año 2011, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones poseídas en sociedades nacionales, así como los primeros trescientos diecinueve millones doscientos quince mil pesos (\$319.215.000) del valor de la casa o apartamento de habitación”. En la Sentencia C-831 de 2010 la Corte declaró exequible la expresión subrayada de la norma, “bajo el entendido de que el valor patrimonial neto de los aportes en sociedades nacionales también constituye un rubro excluido del pago del impuesto al patrimonio”.

63 José Osvaldo Casás, “La retroactividad de las leyes tributarias en la Argentina”. En: “Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala”. Madrid, Dykinson, 2007, p.997.

65 United States v. Darusmont, 449 U.S. 292 (1981) Traducción libre

66 MP. Mauricio González Cuervo.

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

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

69 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 (1°) de enero de dos mil once (2011).