

Bogotá, D.C., 16 de Agosto de 2011

Señores
Honorable Magistrados
Corte Constitucional
Magistrado Ponente Dr. Humberto Antonio Sierra Porto
Ciudad

Ref.: Expediente D-8598
Demanda contra la Ley 1430 de 2010, “por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad”
Actor: Sonia Esther Osorio Vesga

Honorable Magistrados:

En respuesta al Oficio No. 1723 de fecha 3 de agosto de 2011, enviado por la Secretaria General de esa H. Corte, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario atentamente envía su concepto en relación con la constitucionalidad de la normativa de la referencia, tras la revisión del tema por el Consejo Directivo y, en particular, de la doctora **ESPERANZA BUITRAGO**, profesora asociada de la Universidad del Rosario y miembro de número del Instituto, quien no observó impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio.

1.- NORMA ACUSADA

La actora presenta tres peticiones a la corte. Solicita, de forma principal, la declaratoria de inexecutable de la totalidad de la Ley 1430 de 29 de diciembre de 2010 por vicios de procedimiento y, con carácter subsidiario, la declaración con carácter retroactivo. En caso de que la Corte no considere procedente la solicitud, pide establecer los términos de vigencia de la Ley. Finalmente requiere, de forma subsidiaria, la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 1 de la Ley.

2.- FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

Los fundamentos de la demanda pueden sintetizarse de la siguiente manera:

2.1 La declaratoria de inexecutable por vicios de procedimiento se funda en que, aparentemente, la Ley no surtió el trámite requerido por la Constitución para tener fuerza de Ley considerando:

- a. La violación del artículo 161 de la Constitución política por no haber transcurrido el tiempo de publicación mínimo establecido en aquél. Según indica la demandante, la certificación del Subgerente de producción de la Imprenta nacional permite entrever que los textos del informe de conciliación se recibieron de la Cámara y del Senado sobre las veintiún horas del 15 de diciembre de 2010 y fueron publicados el 16 del mismo mes y no el 15, según consta en las Gacetas 1103 y 1104 de 2010, razón por la cual el debate y aprobación del informe de conciliación, incluido en el orden del día de la Sesión de la Cámara del 16 de diciembre se realizó sin considerar los plazos dispuestos en la norma violada.
- b. Incumplimiento de los artículos 182 y 186,2 de la Ley 5ª de 1992, como consecuencia de lo anterior, dando lugar a la duda, tanto sobre la existencia del informe final del ponente, que debería dar cuenta de las modificaciones, adiciones y supresiones y texto definitivo con las explicaciones pertinentes, como de la preparación del texto de conciliación por una Comisión accidental.
- c. Aparentemente, la publicación de los textos aprobados en las plenaria del Senado y Cámara se realizó en fecha anterior a la misma recepción por la Imprenta Nacional.
- d. Que el procedimiento expedito de aprobación de la Ley no permitió siquiera el conocimiento y debate de la misma, tal como demuestra la demandante en referencia a diversas circunstancias, ni la conformación de la Comisión accidental según el Reglamento y llegó, incluso, a la violación flagrante del *iter* legislativo ante casos que, con la apariencia de errores mecanográficos, terminaron en una afectación de los elementos de un tributo establecido (*i.e.* GMF), entre otros.
- e. Falta de debate en los términos del artículo 94 de la Ley 5ª de 1992.

2.2 La petición para aclarar cuándo entró en vigencia la Ley encuentra un fundamento de derecho y uno de hecho. El primero dadas las implicaciones que la entrada en vigencia tiene respecto de los impuestos de período y en particular respecto de lo previsto en el artículo primero de la Ley que expresamente se refiere al año gravable 2011. El segundo en cuanto que la promulgación de la Ley 1430 se produjo en fecha distinta a la que consta en el Diario oficial, esto es, no el 29 de diciembre, según se deduce del diario 47937 de 2010, sino el 4 de enero del 2011, fecha real de impresión, según consta en respuesta a Derecho de petición del Jefe de la Oficina Jurídica de la Imprenta Nacional.

2.3 Violación de los artículos 338,3 y 363,2 de la Constitución, por una parte, en tanto que la deducción especial por inversión de activos fijos reales productivos está referida a un impuesto de período y, por otra, porque la aplicación a partir del año gravable 2011 daría lugar a una aplicación retroactiva contraria a la Constitución.

3.- CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO

El *petitum* de la demanda plantea la necesidad de referirse a cuatro problemas jurídicos distintos. El primero, establecer si los vicios de forma existentes en el procedimiento de expedición de la Ley 1430 de 2010 conllevan a una declaratoria de inconstitucionalidad. El segundo, determinar la vigencia de la Ley tributaria en el tiempo cuando su publicación se produce en fecha distinta a la que consta en el diario oficial respectivo. El tercero, analizar si es procedente la entrada en vigencia de una Ley en los impuestos de período cuando la fecha de publicación de la Ley no coincide con la de su verdadera promulgación, ante la

posibilidad de aplicación retroactiva de la misma. Cuarto, determinar la procedencia de la declaratoria *ex tunc* o *ex nunc* para el caso concreto.

3.1 Vicios de procedimiento y declaratoria de inconstitucionalidad

En la perspectiva del Derecho tributario, la cuestión planteada por la demandante ha de analizarse en la dimensión constitucional de las exigencias propias de la reserva de ley dado que, conforme a lo previsto en el artículo 338 CP, la creación de los tributos está reservada a la Ley (*nullum tributum sine lege*) y, en este sentido, solo el legislador posee facultades exclusivas en la creación *ex novo* de los tributos, como ha destacado la honorable Corte Constitucional¹. Así las cosas, la materia tributaria es exigente frente al legislador, dado que lo esperado no es solo la creación de los tributos mediante una Ley, sino su expedición conforme a los requerimientos constitucionales previstos para que las decisiones del legislador tengan la forma de Ley, para que las mismas se adopten de forma democrática, *i.e.*, con conocimiento, debate y deliberación², realidad del aforismo *no taxation without representation*, exigencias mínimas que se erigen en garantía de la legitimidad de la norma tributaria, en límite de la arbitrariedad mediante el sometimiento de los poderes públicos a la Constitución y a la Ley. El poder legislativo no escapa de esta exigencia.

Así las cosas, el Instituto considera que es necesario hallar un punto de equilibrio al conflicto entre la legitimidad esperada de la norma y la legalidad aparente de la misma, o, en palabras de Jürgen Habermas, verificar la pretensión de legitimidad de la norma. Aunque estos aspectos escapen al análisis de este Instituto, por la estrecha vinculación de aquéllos con la prueba de los vicios invocados, evidentemente tienen repercusión en todo el sistema tributario y particularmente en la seguridad jurídica, en el deber de no sorprender a los contribuyentes en su buena fe y en la confianza legítima por un ejercicio de la actividad legislativa responsable, concienzudo y conforme a la Constitución, aspectos que deben ser tomados en cuenta al momento de determinar si se encuentran probados los vicios alegados y particularmente al distinguir entre los vicios subsanables y los no subsanables³.

3.2 Vigencia de la Ley tributaria en el tiempo cuando su publicación se produce en fecha distinta a la que consta en el diario oficial respectivo

Conforme ha expresado este Instituto en concepto relativo a otra demanda contra la Ley 1430 de 2010, los efectos jurídicos de la publicación en fecha distinta a la que indica un diario oficial también requieren atención desde la perspectiva constitucional⁴, tal como lo demuestran pronunciamientos de la Corte Constitucional en esta materia⁵. La Corte ha

¹ Corte Constitucional colombiana, sentencias C-121 de 2006, C-227 de 2002, entre otras.

² Corte Constitucional colombiana, sentencia C-333 de 2010, que aunque se refiere a supuestos distintos destaca la necesidad del conocimiento y debate de la materia del proyecto de Ley como causal de inexequibilidad cuando aquéllos faltaren.

³ Tal como se ha efectuado en otros casos, e.g. Corte Constitucional, sentencia C-427 de 2008, A-232 de 2007, C-992 de 2001.

⁴ Instituto Colombiano de Derecho tributario, Concepto de constitucionalidad de la demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 1, 8 parcial, 10, 12, 54 de la Ley 1430 de 2010, con ponencia de la doctora Cecilia Montero Rodríguez.

⁵ Corte Constitucional, sentencia C-932 de 2006.

destacado que una ley no puede entrar en vigor antes de su publicación y que la omisión de esta etapa del procedimiento legislativo supone una vulneración de la Constitución⁶. En el caso concreto si hubo publicación y la problemática podría ser distinta.

En opinión del Instituto, la problemática en este ámbito puede expresarse en la afectación que situaciones como esta produce, por una parte, en la buena fe y la confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas, en este caso la Imprenta Nacional, que con la publicación de la Ley pone en conocimiento de aquéllos la voluntad del legislador y, por otra, en el orden jurídico tributario, en la medida en que en lugar de garantizar la seguridad jurídica da pie para lo contrario. *Mutatis mutandis*, se produce una situación similar a la analizada por la Corte en sentencia C-549 de 1993, en la medida en que la plasmación de una fecha distinta a la de su verdadera promulgación genera incertidumbre e impide la seguridad debida a cada uno de los asociados.

De acuerdo con lo expuesto, y habida cuenta de las circunstancias, de encontrarse probado que la fecha de publicación que consta en el diario oficial no coincide con la de su verdadera promulgación, es evidente la vulneración de la confianza legítima y configuración de los requisitos exigidos por la Corte para tal efecto, dado no solo la expectativa y derecho de los ciudadanos a la veracidad del contenido del Diario oficial y de las circunstancias relativas a la expedición del mismo, también a las relaciones, deberes y obligaciones que se crean entre el fisco y el contribuyente por la Ley publicada, la inmersión del Diario oficial en el ordenamiento jurídico como medio que permite a la Ley cobrar vida jurídica y finalmente, que incluso ante el actuar más diligente de un interesado es imposible imaginar que la fecha de publicación es posterior a la indicada en el documento público⁷.

En el ámbito tributario, las consecuencias jurídicas más evidentes se reflejan en los impuestos de período, tal como fue destacado en el concepto mencionado anteriormente, dado que según el artículo 338 CP, en los tributos cuya base sea el resultado de hecho ocurridos durante un período determinado, las disposiciones no pueden aplicarse sino a partir del período que comienza después de iniciar la vigencia de la respectiva norma y en este sentido no es lo mismo afirmar la vigencia de la Ley desde el 2010 que desde el 2011. Menos evidente, pero igualmente relevante, son las consecuencias respecto del impuesto al patrimonio con el establecimiento de tarifas para el 2011; aunque no se trata de un impuesto de período, la aplicación del artículo 10 de la Ley 1430 también implicaría dar lugar a la retroactividad⁸. Así, la diferencia de fechas, entre lo que consta en el Diario oficial y la verdadera publicación, resulta engañosa y, por lo tanto, de considerarse que la violación de la confianza legítima y la creación de inseguridad jurídica no es suficiente para declarar la inconstitucionalidad de la norma, habría que considerar que, de facto y por obra de la Imprenta Nacional, se produce una retroactividad prohibida por la Constitución en su artículo 338 que afecta todos los impuestos de período e incluso el de patrimonio.

⁶ Ibid.

⁷ Corte Constitucional, sentencia C-076 de 2007.

⁸ En este sentido, el concepto de constitucionalidad emitido por este Instituto respecto de la demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 1, 8 parcial, 10, 12, 54 de la Ley 1430 de 2010, mencionado anteriormente.

3.3. Imposibilidad de aplicación retroactiva de la Ley, artículo 1

Conforme a lo indicado en los numerales anteriores, en el evento de demostrarse que la publicación de la Ley 1430 no se produjo en el 2010 sino en el 2011, la violación del artículo 338 de la Constitución sería flagrante, en la medida en que, conforme al texto del artículo primero de la Ley, los límites a la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, aplicable al impuesto sobre la renta -que es un impuesto de período-, se predicarían respecto del mismo año gravable en que se efectuó la publicación de la norma demandada.

3.4. Declaratoria de inconstitucionalidad con efectos *ex tunc*

El Instituto considera que, probados los hechos que dan lugar a la demanda, procedería la declaración de inconstitucionalidad con efectos *ex tunc*, a fin de que la expulsión de la norma del ordenamiento jurídico, o eventualmente del artículo primero de la misma, se produzca desde la expedición de la Ley. Esto a fin de restablecer el orden jurídico y garantizar la legitimidad del sistema tributario propugnado por la Carta fundamental, así como la buena fe y confianza legítima que debe reinar respecto de las Instituciones y el respeto por los derechos de los contribuyentes.

CONCLUSIÓN

Por las consideraciones expuestas, el Instituto considera que, de probarse los hechos que dan lugar a la demanda, la Ley 1430 de 2010 es inconstitucional.

De los Honorables Magistrados

Respetuosamente,

INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO

MAURICIO PIÑEROS PERDOMO

Presidente