

C-063-98

Sentencia C-063/98

DEROGACION TRIBUTARIA-Efecto inmediato cuando beneficia al contribuyente

Las derogaciones tributarias, cuando benefician al contribuyente, tienen efecto general inmediato y, por lo tanto, principian a aplicarse a partir de su promulgación, a menos que el legislador, de manera expresa e indubitable, advierta lo contrario.

DEROGACION TACITA DE NORMA TRIBUTARIA

Hay una evidente oposición entre los dos mandatos legales en lo relativo al momento a partir del cual se suprimía la contribución especial: el uno disponía que ello habría de ocurrir tan sólo desde el año gravable de 1996, por lo cual en 1995 se causaba el gravamen, al paso que el otro derogaba la norma creadora del tributo, con efecto inmediato, esto es, a partir de la fecha de publicación de la Ley, que lo fue el 22 de diciembre de 1995. No podría admitirse que los dos preceptos están en vigor, no sólo por cuanto ello iría en contra de la claridad que debe caracterizar al sistema tributario, sino por la necesaria observancia de principios de tiempo atrás incorporados al orden jurídico colombiano para la aplicación y vigencia de las leyes en el tiempo. Al tenor del artículo 2 de la Ley 153 de 1887, la ley posterior prevalece sobre la anterior, de manera que si son contrarias entre sí debe aplicarse la posterior. El artículo 3 de la misma Ley establece que se estima insubsistente una disposición legal, en la modalidad de derogación denominada tácita, "por incompatibilidad de disposiciones especiales posteriores.

CONTRIBUCION ESPECIAL-Fecha a partir de la cual dejó de ser obligatoria/IMPUESTO DE GUERRA-Supresión

Al entrar en vigencia la integridad de la Ley 223 de 1995 el día de su publicación, ya el artículo 285 de ella había derogado el 99, inciso 2, el cual no alcanzó a entrar en vigor. No nació a la vida jurídica y, en consecuencia, mal pudo producir efecto alguno. La contribución especial quedó suprimida de manera inmediata, como ya lo dijo esta Corte en Sentencia C-185 de 1997, es decir que dejó de ser obligatoria desde el 22 de diciembre de 1995, fecha en la cual se promulgó la Ley. No existiendo, como no existió, retroactividad, hay que concluir que la contribución fue obligatoria desde el primero (1º) de enero de 1995, hasta el día 22 de diciembre del mismo año, como se ha dicho. Y que sólo dejó de ser obligatoria durante los últimos nueve (9) días de 1995.

DERECHO A DEDUCCION TRIBUTARIA

Durante el mismo período se causó el derecho a la deducción, consagrado por el párrafo transitorio del artículo 115 del Estatuto Tributario. En estas condiciones, pese a haberse derogado el citado párrafo por medio de la Ley 223, publicada el veintidós (22) de diciembre de 1995, la norma siguió causando efectos. Los contribuyentes que, al presentar la declaración de renta por el año gravable de 1995 (en 1996), liquidaron y pagaron en su totalidad, la contribución especial por el citado año de 1995, (tal como se ha explicado en esta sentencia), tenían derecho a deducirla al presentar la declaración de renta

correspondiente al año gravable de 1996, lo que debieron hacer en 1997. Esto, porque la vigencia simultánea del párrafo transitorio del artículo 115 y del artículo 248-1 del Estatuto Tributario, durante trescientos cincuenta y un (351) días, les creó el derecho a tal deducción, derecho ligado a la misma obligación de pagar la contribución especial. Pudieron haber deducido, en consecuencia, todo lo pagado, tal como se ha explicado.

Referencia: Expediente D-1758

Demanda de inconstitucionalidad del inciso segundo del artículo 99 de la Ley 223 de 1995, "Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones."

Actor: Ignacio Sanín Bernal.

Magistrados Ponentes:

Dr. JORGE ARANGO MEJÍA.

Dr. JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO.

Sentencia aprobada en Bogotá, Distrito Capital, según consta en acta número siete (7), a los cinco (5) días del mes de marzo de mil novecientos noventa y ocho (1998).

I. ANTECEDENTES.

El ciudadano Ignacio Sanín Bernal, con base en los artículos 40, numeral 6, y 241, numeral 4, de la Constitución Política, demandó la inconstitucionalidad del inciso segundo del artículo 99, de la Ley 223 de 1995 "Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones".

Por auto del diez y nueve (19) de agosto de mil novecientos noventa y siete (1997), el magistrado sustanciador admitió la demanda y ordenó fijar en lista la norma acusada. Así mismo, dispuso dar traslado al señor Procurador General de la Nación para que rindiera su concepto, y comunicó la iniciación del asunto al señor Presidente del Congreso, con el objeto de que, si lo estimaba oportuno, conceptuara sobre la constitucionalidad de la norma demandada.

Como el proyecto presentado a la consideración de la Sala Plena, no fue aprobado en su integridad, al acordar su decisión, la misma Sala designó como ponentes a los doctores Jorge Arango Mejía y José Gregorio Hernández Galindo.

A. Norma acusada.

"Artículo 99.- Tarifa para sociedades nacionales y extranjeras y para personas naturales extranjeras sin residencia. A partir del año gravable de 1996 la tarifa prevista en el artículo 240, en los párrafos 1o. y 3o. del artículo 245 y en el artículo 247 del estatuto tributario será el treinta y cinco por ciento (35%).

“Suprímese a partir del año gravable de 1996 la contribución especial creada mediante artículo 11 de la Ley 6a. de 1992.”

B. La demanda.

El demandante considera que este inciso vulnera los artículos 13, 363 y 95, numeral 9, de la Constitución. Explica así sus razones :

La Ley 6a. de 1992, artículo 11, adicionó el artículo 248, numeral 1, del estatuto tributario, al crear una contribución especial para los años gravables de 1993 a 1997, inclusive, a cargo de los declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios. Esta contribución era equivalente al 25% del impuesto neto sobre la renta.

Como contraprestación a esta contribución, la misma Ley estableció, en el párrafo transitorio del mismo artículo 11, que “La contribución especial creada en el artículo 248-1 podrá tratarse como deducción en la determinación del impuesto sobre la renta correspondiente al año en que se pague efectivamente en su totalidad.”

La Ley 223 de 1995 suprimió, expresamente, tanto la contribución especial consagrada en el artículo 248-1 del estatuto tributario, como su deducción, en los artículos 285 y 99.

Sin embargo, mientras la derogación hecha por el artículo 285, según la sentencia C-185 de 1997, de la Corte Constitucional, se aplica desde cuando entró en vigencia la Ley 223 de 1995, es decir, desde el 22 de diciembre de 1995, en virtud del principio de favorabilidad al contribuyente, el artículo 99, en el inciso demandado, señala que es a partir del año gravable de 1996, cuando se suprime la contribución especial mencionada. En este punto reside la contradicción.

El demandante de este proceso, que es el mismo del que originó la sentencia C-185, transcribe las partes pertinentes de esta providencia de la Corte. Observa que si bien la Corte, en la presente demanda, podría proferir un fallo inhibitorio, por considerar que existe cosa juzgada constitucional, es necesario un pronunciamiento en el sentido de que la contribución especial está derogada en la forma como se señaló en la sentencia mencionada, es decir, para el año gravable de 1995, y no como lo prescribe el artículo 99, a partir de 1996.

Otro argumento para requerir el pronunciamiento de la Corte, lo constituye el hecho de que la DIAN, en circular 0090 del 29 de mayo de 1997, desconociendo lo que dijo la sentencia citada, pero haciendo referencia a una parte de la misma, expresa que la contribución especial desapareció para el año gravable de 1996 y no desde 1995, como lo dijo la Corte.

Señala el demandante que, en la declaración de renta y complementarios del año 1995, los contribuyentes liquidaron la contribución especial, pues al 31 de diciembre de 1995, ella no había desaparecido. Por consiguiente, los contribuyentes que en la declaración de renta del año 1995 liquidaron saldo a favor, pagaron durante el mismo año la contribución especial. Por tanto, al determinar la renta del año gravable de 1995, trataron como deducción la contribución especial, según permitía el artículo 115 del estatuto tributario.

Pero, los contribuyentes cuya declaración del año 1995 no arrojó saldo a favor sino impuesto

a pagar, debieron hacer el pago de la contribución especial en el año de 1996, que es cuando se presenta y paga la declaración del año anterior. Por consiguiente, según el artículo 115 del estatuto tributario, la deducción de la mencionada contribución sólo se podría solicitar en la declaración correspondiente a 1996. Sin embargo, como para 1996 desapareció la deducción contenida en el artículo 115, según disposición expresa del artículo 285 de la Ley 223, los contribuyentes que liquiden el impuesto a pagar en la declaración correspondiente al año gravable de 1995, no podrán deducir la contribución especial determinada para el mismo año.

En síntesis, la contribución se pagó durante tres años, pero sólo se puede solicitar como deducible por dos años. Esta circunstancia vulnera los principios de justicia y equidad consagrados en los artículos 13, 95 y 363 de la Constitución, al establecer un trato diferente entre los contribuyentes. Pues para el año gravable de 1995, todos los contribuyentes tendrían la obligación de liquidar la contribución especial, y sin embargo, sólo tendrían derecho a la deducción para el año 1995 los contribuyentes que liquidaron saldo a favor en su declaración de renta, mientras que los que liquidaron saldo o impuesto a pagar, no gozan de ese beneficio.

C. Intervenciones.

La Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales- Dian-, el Ministro de Hacienda, la Andi y el Instituto Colombiano de Derecho Tributario presentaron escritos sobre este asunto. Las intervenciones se pueden resumir así :

a) La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- Dian- se opone a la demanda por las siguientes razones.

En primer lugar, considera que lo que estipula el inciso demandado obedece a la función legislativa que tiene el Congreso, según el artículo 150, numerales 1 y 12 de la Constitución. Facultad que ha sido reconocida por la Corte en numerosas sentencias, especialmente, en materia tributaria, en la C-222 de 1995.

En el caso concreto del inciso demandado, el legislador, de conformidad con sus facultades, decidió que la contribución especial creada por la Ley 6a. de 1992, artículo 11, exigible para los años 1993, 1994, 1995, 1996 y 1997, dejaría de serlo a partir de la vigencia fiscal de 1996, y así lo dispuso, expresamente, en el inciso demandado.

Señala que contra la constitucionalidad de la norma, el actor no expuso ningún concepto de violación. Su inconformidad radica en afirmar que por efectos de la decisión del Congreso, los contribuyentes que liquidaron la contribución especial en 1995, no podrán deducirla en 1996, por la derogación expresa del artículo 115 del estatuto tributario, según el artículo 285 de la Ley 223 de 1995. Es decir, el demandante no expuso el concepto de violación.

Señala la Dian que en la propia sentencia C-185, la Corte Constitucional, al declarar la exequibilidad de lo demandado correspondiente al artículo 285, advirtió que “las derogaciones tributarias, cuando benefician al contribuyente, tienen efecto general inmediato y por lo tanto principian a aplicarse a partir de su promulgación, a menos que el legislador de manera expresa advierta lo contrario.”

Es decir, en el presente caso, el legislador, en forma expresa, decidió que la eliminación de la contribución especial, aunque constituya norma favorable para los contribuyentes, opera a partir de 1996 y no desde 1995, año en el cual se publicó la Ley 223 de 1995.

Por otra parte, la Corte no se ha pronunciado sobre la constitucionalidad del inciso demandado. Ni lo hizo en la sentencia C-185 de 1997.

b) El Ministro de Hacienda defiende la norma demandada. Las razones se resumen así :

Considera que en el presente caso no existe cosa juzgada constitucional, pues, en la sentencia C-185 de 1997, la Corte no decidió sobre la exequibilidad de la norma demandada.

El legislador, en el inciso demandado, de manera expresa, señaló el año en el que se suprimiría la contribución. No puede, pues, argumentarse una posible contradicción entre el artículo 99, inciso 2o., y el 285 de la Ley 223. Es posible armonizar las dos decisiones legales tomadas en los dos artículos, ya que son complementarias. La derogación contenida en el artículo 285, según la cual “la presente Ley rige a partir de la fecha de su publicación y deroga las normas que le sean contrarias”, constituye una expresión genérica, y el inciso 2o. del artículo 99, tiene un contenido concreto. Por consiguiente, es posible predicar la armonía de las dos normas emanadas del órgano legislativo.

Por otra parte, el principio de favorabilidad se predica en materia penal y laboral, tal como lo señalan los artículos 29 y 53 de la Constitución, sin olvidar que el artículo 44 establece que los derechos de los niños tienen prevalencia. Pero, en el ámbito tributario, la Constitución no consagra tal principio de favorabilidad.

El interviniente examina en forma detallada la jurisprudencia de la Corte, para concluir que el principio de favorabilidad tributaria constituye una tesis insular en la Corporación, y “pone en tela de juicio todo el bagaje social que ha repercutido en la nueva concepción de nuestro ordenamiento.”

Además, señala que debe desecharse la posibilidad de equiparar la obligación tributaria con una sanción, y con base en ello aplicar el principio de favorabilidad.

Sostiene que en la formulación anual del presupuesto, el criterio a tener en cuenta es la estimación de ingresos y gastos ; y éste, a su vez, se fundamenta en un comportamiento esperado con base a una determinada normatividad.

Esta estimación de los ingresos y gastos esperados adquiere gran importancia, especialmente cuando se observa que las finanzas del Estado se encuentran en una situación crítica. Para tratar de conjugar esta situación, en la Ley 223 se adoptaron mecanismos para aumentar el recaudo fiscal, sin dejar de lado las eventuales restricciones que estuvieran afectando la inversión privada. En tal virtud, la contribución especial que, según la Ley 6a. de 1992, regiría hasta 1997, en la Ley 223 se suprimió a partir del año gravable de 1996. Es decir, se convirtió en un beneficio para el contribuyente la supresión, dos (2) años antes de lo inicialmente previsto, a pesar de atravesar las finanzas públicas un período agudo de déficit fiscal.

c) Para la Andi, en forma inequívoca, la Corte Constitucional ya se pronunció en el sentido de que la contribución especial creada por el artículo 248-1 del estatuto tributario no estaba vigente al cierre del período fiscal correspondiente al año gravable de 1995, según la sentencia C-185 de 1997. Además, en dicha sentencia se dijo expresamente, en la parte resolutoria : “En los términos de esta sentencia, decláranse exequibles los apartes demandados del artículo 285 de la Ley 223 de 1995.” Es decir, existe relación directa entre las consideraciones de la providencia y la decisión correspondiente.

d) En concepto del Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT- las dos normas no se contradicen entre sí, pues la del artículo 99 se constituye en norma especial. Además, la Corte no hizo ningún pronunciamiento sobre este artículo, por lo que se podría concluir que conserva toda su fuerza vinculante y que la contribución especial fue obligatoria durante todo el año de 1995.

Sin embargo, considera el ICDT que le asiste razón al demandante en la necesidad de que la Corte se pronuncie, pues “al aplicarse el artículo 99 en lo concerniente al año gravable de 1995, como lo ha ordenado la Administración y al no poderse aplicar ya el parágrafo único del artículo 115 del estatuto tributario, se vuelve a crear una situación que contraría los principios de justicia e igualdad consagrados en la carta fundamental, con perjuicio evidente para los contribuyentes que, en sus declaraciones del año gravable de 1995, liquidaron saldo a cargo.”

La Corte tiene, por consiguiente, dos posibilidades de decisión.

Por una parte, considerar que por efecto de su sentencia C-185 de 1997, el artículo 99 también desapareció del mundo jurídico, y, en consecuencia, debe producirse simplemente un fallo inhibitorio, en el que ninguna aclaración adicional sería necesaria.

Pero si la Corte considera que el artículo 99, inciso segundo, conservó su vigencia durante el año de 1995, se hace necesaria una precisión adicional sobre la suerte de la deducción de la contribución especial pagada con base en la declaración de 1995, de tal manera que los contribuyentes que liquidaron saldo en sus declaraciones del año gravable de 1995, puedan deducir esta contribución en el año en que se pague totalmente. Pues, en caso contrario se vulnerarían los principios de igualdad y justicia establecidos en la Constitución.

D. Concepto de la Procuraduría General de la Nación.

En concepto de fecha 29 de septiembre de 1997, el señor Procurador General de la Nación solicitó declarar inconstitucional el inciso segundo del artículo 99 demandado. Las razones las explica así :

Analiza que, en efecto, existe una contradicción entre los artículos 285 y 99 de la Ley 223, por lo que debe haber un pronunciamiento de fondo de la Corte.

Estima que una posible manera de resolver el problema sería aplicar los principios consagrados en los artículos 5o. de la Ley 57 de 1887 y 3o. de la Ley 153 de 1887, en el sentido de que si las disposiciones contrarias se hallan en el mismo código, se preferirá la consagrada en el artículo posterior. Por consiguiente, por ser el artículo 285 norma especial y

posterior, prevalecería sobre el artículo 99, inciso segundo, en la medida en que sus contenidos son incompatibles, pues ambas disposiciones establecen fechas distintas para la eliminación de la contribución especial, según la sentencia C-185 de 1997.

II.- CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL.

Primera.- Competencia.

La Corte es competente para conocer de esta demanda según el artículo 241, numeral 4, de la Constitución.

Segunda.- Advertencia previa.

El actor, algunos intervinientes y la Procuraduría coinciden en señalar que la Corte Constitucional, en la sentencia C-185 de 1997 (que declaró exequible una frase del artículo 285 de la Ley 223 de 1995), ya se pronunció en el sentido de que la contribución especial fue suprimida para el año de 1995. Sin embargo, consideran necesario que se produzca un fallo de fondo sobre el inciso segundo del artículo 99. Además, para el demandante, esta circunstancia ha sido interpretada por la Administración de Impuestos Nacionales, en contra de los contribuyentes, al no aceptar las correcciones de las declaraciones sobre la renta y complementarios del año gravable de 1995, en las que se pretende excluir la liquidación correspondiente a la contribución especial, bien sea para disminuir el impuesto a cargo o para aumentar el saldo a favor.

Para otros intervinientes, no existe cosa juzgada, pues la Corte no se pronunció sobre el inciso segundo del artículo 99.

Al respecto, cabe señalar que la Corte en la sentencia C-185, del 10 de abril de 1997, declaró exequible el aparte demandado del artículo 285 de la Ley 223 de 1995. Dicho aparte se refiere a la derogación del tratamiento como deducción que se permitía dar a la contribución especial creada por la Ley 6a. de 1992, en el artículo 11. La Corte, en dicha sentencia, se pronunció sobre el artículo 285, pero no examinó el contenido del artículo 99, inciso segundo.

Tercera- Lo que se debate.

El núcleo de este asunto consiste en determinar si la contribución especial creada por la Ley 6a. de 1992, artículo 11, se suprimió para el año gravable de 1995, o si dicha supresión se produjo a partir de 1996, tal como lo establece el artículo 99, inciso segundo, demandado.

El demandante señala que la inexecutable de la norma reside en que si la contribución especial se suprime a partir del año gravable de 1996, tal como dice el inciso segundo demandado, se crea una desigualdad entre los contribuyentes, vulneradora de los artículos constitucionales 13, 95 y 363, que consagran los principios de justicia y equidad, en materia tributaria.

La desigualdad, según el actor, está entre los contribuyentes que liquidaron saldo a favor en la declaración de renta de 1995 y quienes, para el mismo año gravable, tenían que pagar impuesto. Los primeros pudieron hacer la deducción permitida en el artículo 115 del Estatuto

Tributario. Los segundos, es decir, quienes en sus declaraciones de renta no presentaron saldo a favor, sino impuesto a pagar, debieron liquidar la contribución especial en 1996, pero no pudieron hacer la deducción correspondiente, pues esta deducción había desaparecido desde el 22 de diciembre de 1995, fecha de su publicación en el Diario Oficial, según disposición del artículo 285 de la Ley 223. Es decir, la Ley dio un trato diferente a contribuyentes que se encontraban en situaciones semejantes, en materia tributaria.

Para el Ministerio de Hacienda y la DIAN, el inciso segundo del artículo 99, cuando estableció la supresión de la contribución especial a partir del año gravable de 1996, lo hizo con base en la competencia constitucional que tiene el legislador en materia tributaria. Como consecuencia de esta atribución, el legislador determina desde cuando un tributo se crea, modifica o suprime, todo enmarcado en la búsqueda del bienestar general de la población, fin esencial del Estado. En el inciso demandado, el legislador, en forma expresa, señaló que la contribución especial se suprimiría a partir del año gravable de 1996. Por consiguiente, según los mencionados organismos, existe ninguna inconstitucionalidad al respecto.

Cuarta.- Sustracción de materia. El inciso segundo del artículo 99 de la Ley 223 de 1995 está derogado y no produjo efectos. Inhibición.

La contribución especial a la que se refiere el precepto demandado fue creada mediante el artículo 11 de la Ley 6 de 1992, que adicionó el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

“Artículo 248-1. Contribución especial a cargo de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta. Créase una contribución especial para los años gravables 1993 a 1997, inclusive, a cargo de los declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios. Esta contribución será equivalente al veinticinco por ciento (25%) del impuesto neto sobre la renta determinado por cada uno de dichos años gravables y se liquidará en la respectiva declaración de renta y complementarios.

“Parágrafo 1. Tendrán derecho a solicitar un descuento equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la contribución a su cargo del respectivo año gravable, las personas naturales, sucesiones ilíquidas y las asignaciones y donaciones modales, que inviertan un quince por ciento (15%) de su renta gravable obtenida en el año inmediatamente anterior, en acciones y bonos de sociedades cuyas acciones, en dicho año, hayan registrado un índice de bursatilidad alto, o que conformen el segundo mercado, de acuerdo con lo dispuesto por la Sala General de la Superintendencia de Valores; o en sociedades de economía mixta o privadas que tengan como objeto exclusivo la prestación de servicios públicos de acueducto, alcantarillado, aseo, gas y/o generación de energía; o en participaciones o bonos de largo plazo en cooperativas; o en ahorro voluntario en fondos de pensiones u otras formas de ahorro contractual a largo plazo destinado al cubrimiento de pensiones.

“El índice de bursatilidad al que se refiere este parágrafo se calculará por la Superintendencia de Valores teniendo en cuenta el monto transado promedio por rueda bursátil, el grado de rotación de las acciones, la frecuencia de la cotización y el número de operaciones realizadas en promedio por rueda bursátil, para el conjunto de acciones que se negociaron en bolsa durante el año inmediatamente anterior.

“En el caso en que la inversión que se efectúe sea de un porcentaje inferior al quince por

ciento (15%) de la renta gravable, el monto del descuento tributario se disminuirá proporcionalmente”.

“Adiciónase el artículo 115 del Estatuto Tributario con el siguiente párrafo:

“Párrafo transitorio. La contribución especial creada en el artículo 248-1 podrá tratarse como deducción en la determinación del impuesto sobre la renta correspondiente al año en que se pague efectivamente en su totalidad”.

“Adiciónase el artículo 807 del Estatuto Tributario con el siguiente párrafo transitorio:

“Párrafo primero transitorio. Para los años gravables 1993 a 1997, el anticipo contemplado en este artículo, será del setenta y cinco por ciento (75%) y deberá liquidarse sobre el impuesto de renta más la contribución especial del respectivo ejercicio, que trata el artículo 248-1”.

La eliminación de la contribución mencionada y de la norma legal que autorizaba tratarla como deducción tuvo lugar al ser expedida la Ley 223 de 1995, que lo hizo en dos artículos -99 y 285-, si bien de modo diferente en cuanto al momento a partir del cual desaparecería el gravamen.

En efecto, mientras en el inciso 2 del artículo 99, ahora demandado, se expresó que la contribución creada mediante el artículo 11 de la Ley 6 de 1992 se suprimía “a partir del año gravable de 1996”, en el artículo 285 fue señalada la vigencia de la Ley 223 de 1995 “a partir de la fecha de su publicación”, derogando las normas contrarias y, en especial, entre otros, el artículo 248-1 del Estatuto Tributario, por el cual se había creado la contribución.

A la segunda de las indicadas disposiciones tuvo que referirse la Corte, en Sentencia C-185 del 10 de abril de 1997 (M.P.: Dr. José Gregorio Hernández Galindo), a propósito de demanda ciudadana instaurada contra el aparte de la misma que derogaba el párrafo único del artículo 115 del Estatuto Tributario, justamente el que preveía, como puede verse en la transcripción respectiva, la autorización a los contribuyentes para tratar como deducción lo pagado por concepto de la contribución objeto de análisis, lo cual podían hacer al determinar el impuesto sobre la renta correspondiente al año en el que se pagara efectivamente y en su totalidad aquel gravamen.

Cabe tener en cuenta lo expuesto entonces por esta Corporación, pues incide directamente en el presente examen.

El demandante sostuvo en esa oportunidad que la derogación del párrafo único del artículo 115 del Estatuto Tributario era inconstitucional por cuanto, a su juicio, se rompía, sin justificación objetiva ni razonable, la igualdad entre los contribuyentes. Al permanecer en vigor la contribución y haberse excluido la deducción, se producía, en palabras del actor, “una discriminación en favor de aquellos declarantes que resultaran con saldo a favor en su declaración de renta correspondiente al año gravable de 1995, toda vez que (...) pudieron solicitar la contribución especial relativa a dicho año; mientras que aquellos declarantes que liquidaron saldo a cargo en el mismo año gravable de 1995, no pudieron solicitar la contribución especial como deducción en la declaración de dicho año (...), ni podrán hacerlo

en los años posteriores, por cuanto no existe norma alguna que permita su deducibilidad”.

Dio la Corte la razón al actor en el sentido de que, en efecto, de presentarse el asincronismo descrito entre las dos derogaciones -la de la contribución y la de la deducción-, se configuraría una vulneración de la igualdad, pero advirtió que la dificultad resultaba desvanecida cuando se verificaba que en realidad las dos normas habían desaparecido simultáneamente, dado el efecto inmediato del artículo 285 de la Ley 223 de 1995, tanto en cuanto a la derogación del párrafo único del artículo 115 como en lo referente a la del artículo 248-1 del Estatuto Tributario.

Se reiteró entonces la jurisprudencia, ya sentada con anterioridad por la Corte, en el sentido de que las derogaciones tributarias, cuando benefician al contribuyente, tienen efecto general inmediato y, por lo tanto, principian a aplicarse a partir de su promulgación, a menos que el legislador, de manera expresa e indubitable, advierta lo contrario. Así se repitió en la Sentencia C-006 del 22 de enero de 1998 (M.P.: Dr. Antonio Barrera Carbonell), también relativo al artículo 285 de la Ley 223 de 1995.

Es allí en donde surge la inquietud que ahora debe dilucidar la Corte, acerca del inciso segundo del artículo 99 de la misma Ley 223 de 1995, entonces no acusado y que por ello no fue objeto de examen constitucional, pues, en él, el legislador contempló expresamente un período gravable a partir del cual desaparecía la contribución especial (el de 1996), pese a que otra norma del mismo ordenamiento legal -el ya mencionado artículo 285- dispuso su derogación inmediata, generando natural confusión en los contribuyentes y en las propias autoridades tributarias.

Ante la Corte se demanda en este proceso el inciso segundo del artículo 99 de la Ley 223 de 1995, que constituye uno de los extremos de la contradicción normativa.

Una reiterada doctrina de esta Corporación ha expresado sin variaciones que, si bien la llamada sustracción de materia (el previo retiro de la norma demandada del ordenamiento jurídico, por disposición del legislador, al derogarla o sustituirla) no es per se motivo suficiente para provocar un fallo inhibitorio (Cfr. Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-416 del 18 de junio de 1992. M.P.: Dr. José Gregorio Hernández Galindo), carece de objeto el ejercicio del control de constitucionalidad cuando la disposición atacada no está surtiendo ningún efecto jurídico (Cfr. Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-467 del 21 de octubre de 1993. M.P.: Dr. Carlos Gaviria Díaz). “No resulta lógico -manifestó la Corte- que se retire del orden jurídico lo que no existe, porque con antelación fue retirado o ha desaparecido por voluntad propia del legislador, al haber derogado o modificado los preceptos demandados”.

Debe resolverse, por tanto, si el precepto cuya constitucionalidad se pone ahora en tela de juicio se encuentra o no vigente al momento de proferir esta Sentencia y si, en el caso de no estarlo, continúa produciendo efectos.

En cuanto a lo primero, considera la Corte Constitucional que el inciso segundo del artículo 99 de la Ley 223 de 1995 fue derogado por el 285 *Ibidem*.

Para la Corte, hay una evidente oposición entre los dos mandatos legales en lo relativo al

momento a partir del cual se suprimía la contribución especial: el uno disponía que ello habría de ocurrir tan sólo desde el año gravable de 1996, por lo cual en 1995 se causaba el gravamen, al paso que el otro derogaba la norma creadora del tributo, con efecto inmediato, esto es, a partir de la fecha de publicación de la Ley, que lo fue el 22 de diciembre de 1995 (Diario Oficial número 42160).

No podría admitirse que los dos preceptos están en vigor, no sólo por cuanto ello iría en contra de la claridad que debe caracterizar al sistema tributario, sino por la necesaria observancia de principios de tiempo atrás incorporados al orden jurídico colombiano para la aplicación y vigencia de las leyes en el tiempo.

Al tenor del artículo 2 de la Ley 153 de 1887, la ley posterior prevalece sobre la anterior, de manera que si son contrarias entre sí debe aplicarse la posterior.

El artículo 3 de la misma Ley establece que se estima insubsistente una disposición legal, en la modalidad de derogación denominada tácita, “por incompatibilidad de disposiciones especiales posteriores” (subraya la Corte).

Por su parte, el artículo 5 de la Ley 57 de 1887 dispone que si en los códigos -lo cual es aplicable a todas las leyes- se hallaren disposiciones incompatibles, se observarán en su aplicación las reglas siguientes: 1) la disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga carácter general; 2) cuando las disposiciones tengan una misma especialidad o generalidad, y se hallen en un mismo Código -para los efectos de este caso, en una misma ley- preferirá “la disposición consignada en artículo posterior”.

Viniendo al caso que se considera, es claro que el artículo 285 de la Ley 223 de 1995 prevalece sobre el 99 por ser posterior. Y también resulta incontrovertible la especialidad de uno y otro, los dos en referencia a la contribución especial creada por el artículo 11 de la Ley 6 de 1992 (artículo 248-1 del Estatuto Tributario), con disposiciones incompatibles acerca del período fiscal a partir del cual entraba en vigencia su supresión.

En cuanto al artículo 285 en particular, debe repararse en que sería general si hubiese previsto una derogación de esa misma índole, sin distinciones, respecto de las normas que el legislador quería retirar del orden jurídico, absteniéndose de enunciarlas específicamente. Pero como tal cosa no ocurrió y, por el contrario, en lo que toca con la contribución bajo estudio, fueron enunciadas “en especial” las disposiciones que se derogaban, con sus correspondientes números, entre ellos el artículo 248-1 del Estatuto Tributario, se trata sin duda de un precepto especial posterior.

De otro lado, fácil es corroborar que la vigencia de la Ley 223, concretamente en cuanto a sus efectos derogatorios, quedó expresamente establecida, sin excepciones ni remisiones a otras normas, en el propio texto del artículo 285, al afirmar éste que ella regiría “a partir de la fecha de su publicación”. Por lo cual queda descartado que su vigencia, en cuanto a la contribución, tuviera que entenderse atada a lo dispuesto por el inciso 2 del artículo 99.

Conclúyese, entonces, que el artículo 99, inciso 2, de la Ley 223 de 1995 fue derogado tácitamente por el 285 del mismo ordenamiento legal.

Se pregunta la Corte si está produciendo efectos dicha norma. Y la respuesta está a la vista: al entrar en vigencia la integridad de la Ley 223 de 1995 el día de su publicación, ya el artículo 285 de ella había derogado el 99, inciso 2, el cual no alcanzó a entrar en vigor. No nació a la vida jurídica y, en consecuencia, mal pudo producir efecto alguno. La contribución especial quedó suprimida de manera inmediata, como ya lo dijo esta Corte en Sentencia C-185 de 1997, es decir que dejó de ser obligatoria desde el 22 de diciembre de 1995, fecha en la cual se promulgó la Ley.

Así las cosas, con arreglo a su jurisprudencia, la Corte habrá de inhibirse para proferir fallo de fondo acerca de la exequibilidad del precepto acusado, por carencia actual de objeto.

Quinta.- Desde qué día se suprimió la contribución especial creada por el artículo 11 de la Ley 6ª de 1992.

Como se ha dicho, el artículo 248-1 del Estatuto Tributario (artículo 11 de la Ley 6ª de 1992), fue derogado expresamente por el artículo 285 de la Ley 223 de 1995, publicada en el Diario Oficial el día 22 de diciembre de 1995.

En consecuencia, a partir del día siguiente a dicha publicación, es decir, a partir del día 23 de diciembre de 1995, quedó suprimida la mencionada contribución especial. Pero la contribución estuvo vigente durante todo el tiempo comprendido entre el primero (1º) de enero de 1995 y el veintidós (22) de diciembre del mismo año, las dos fechas incluídas.

Como el año está dividido en doce (12) meses de treinta (30) días cada uno, y en trescientos sesenta (360) días, al hacer la cuenta se concluye que la contribución estuvo vigente, y se causó, durante trescientos cincuenta y un (351) días, y no se causó durante los últimos nueve (9) días del año. Lo anterior indica que la parte que no se causó de la contribución especial fue únicamente una cuarentava (1/40), correspondiente a los últimos nueve (9) días del año, pues el día veintitrés (23) de diciembre de 1995 ya se habían causado treinta y nueve cuarentavas (39/40) partes.

Téngase en cuenta que la derogación del artículo que estableció la contribución especial, hecha por la Ley 223, artículo 285, en ningún caso pudo tener efecto retroactivo (a partir del día 1º de enero de 1995). Tal retroactividad, para que fuera posible, habría tenido que establecerse expresamente por el legislador. En parte alguna aparece en la Ley la decisión del legislador de dar efecto retroactivo a la derogación del artículo 248-1 del Estatuto Tributario.

No existiendo, como no existió, retroactividad, hay que concluir que la contribución fue obligatoria desde el primero (1º) de enero de 1995, hasta el día 22 de diciembre del mismo año, como se ha dicho. Y que sólo dejó de ser obligatoria durante los últimos nueve (9) días de 1995.

En esta forma, la Corte Constitucional adiciona y precisa las consideraciones expuestas en la sentencia C-185 de 1997, en relación con el día a partir del cual fue suprimida, y dejó de ser obligatoria, la contribución especial creada por el artículo 11 de la Ley 6ª de 1992, artículo 248-1, del Estatuto Tributario.

Sexta.- Efectos de la derogación del párrafo transitorio del artículo 115 del Estatuto

Tributario, posteriores a su derogación.

Como se dejó dicho, la contribución especial fue obligatoria y se causó durante todo el período comprendido entre el primero (1º) de enero de 1995 y el veintidós (22) de diciembre de 1995, ambas fechas incluídas.

Durante el mismo período se causó el derecho a la deducción, consagrado por el párrafo transitorio del artículo 115 del Estatuto Tributario. En estas condiciones, pese a haberse derogado el citado párrafo por medio de la Ley 223, publicada el veintidós (22) de diciembre de 1995, la norma siguió causando efectos, como se explicará:

Los contribuyentes que, al presentar la declaración de renta por el año gravable de 1995 (en 1996), liquidaron y pagaron en su totalidad, la contribución especial por el citado año de 1995, (tal como se ha explicado en esta sentencia), tenían derecho a deducirla al presentar la declaración de renta correspondiente al año gravable de 1996, lo que debieron hacer en 1997. Esto, porque la vigencia simultánea del párrafo transitorio del artículo 115 y del artículo 248-1 del Estatuto Tributario, durante trescientos cincuenta y un (351) días, les creó el derecho a tal deducción, derecho ligado a la misma obligación de pagar la contribución especial. Pudieron haber deducido, en consecuencia, todo lo pagado, tal como se ha explicado.

Séptima.- Advertencia sobre la parte motiva de esta sentencia.

Se advierte que lo decidido en la parte motiva de esta sentencia guarda una relación estrecha, directa e inescindible con la parte resolutive de la misma. Todo lo dicho en la parte motiva, es básico, necesario e imprescindible para servir de sustento a la decisión inhibitoria adoptada.

III. DECISIÓN.

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE :

Primero.- Declárase INHIBIDA para fallar de mérito sobre la constitucionalidad del inciso 2 del artículo 99 de la Ley 223 de 1995, por las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

Segundo.- En lo referente a la obligatoriedad de la contribución especial creada por el artículo 11 de la Ley 6ª de 1992, durante el año gravable de 1995, téngase en cuenta lo dicho en la parte motiva de esta sentencia. Lo mismo, en relación con los efectos de la derogación del párrafo transitorio del artículo 115 del Estatuto Tributario.

Cópiese, notifíquese, publíquese, cúmplase e insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional.

VLADIMIRO NARANJO MESA

Presidente

JORGE ARANGO MEJÍA

Magistrado

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DÍAZ

Magistrado

HERNANDO HERRERA VERGARA

Magistrado

ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO

Magistrado

FABIO MORÓN DÍAZ

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

Salvamento de voto a la Sentencia C-063/98

DECISION INHIBITORIA-Contenido (Salvamento de voto)

Si lo decidido por la Corte es “no decidir” sobre el mérito del asunto tratado, es completamente incomprensible e improcedente que la misma sentencia en la que tal abstención se plasma consagre -y con el carácter obligatorio que aquí se le ha querido imprimir- consideraciones o determinaciones que en realidad impliquen decisión material sobre el tema. Si la decisión principal y pertinente de la Corte sobre la constitucionalidad de la norma demandada es la inhibición y ella se produce en razón de la carencia actual de objeto, por derogación previa, las únicas consideraciones que pueden guardar relación inescindible con lo resuelto son las que sustentan la inhibición, no las que pretenden interpretar una norma no demandada, como es el caso del artículo 285 de la Ley 223 de 1995.

CONTRIBUCION ESPECIAL DE PERIODO-No puede fraccionarse (Salvamento de voto)

Resulta muy difícil de admitir que una contribución concebida por el legislador (Ley 6 de 1992, art. 11) como “de período”, en cuanto sólo se causaba por año gravable, pueda entenderse a posteriori como susceptible de ser fraccionada, por días, en cuanto a su obligatoriedad, a partir de una norma legal que se limitó a derogar la norma que la creaba. Por tanto, al haberse establecido -como lo hace la Corte- que la contribución desapareció del mundo jurídico desde el 23 de diciembre de 1995, día siguiente al de la promulgación de la Ley 223 del mismo año, y que la derogación tuvo efecto inmediato -como también lo dice la Corte-, lo que resultaba apenas lógico concluir no era que los contribuyentes tuviesen que pagar la contribución por ese año gravable, todavía no expirado, entre el 1 de enero y el 22 de diciembre, sino que, como lo expresó la propia Corporación en Sentencia C-185 del 10 de abril de 1997 -ahora desconocida-, “...para el 31 de diciembre de 1995, al cierre del período fiscal correspondiente, tal contribución ya no estaba vigente”. Y, por tanto, que, “...al liquidar y pagar lo correspondiente al impuesto de renta y complementarios por el año gravable de 1995, los contribuyentes no tenían que liquidar ni pagar las sumas correspondientes al tributo derogado...”. La contribución especial por el año gravable de 1995 no podía cobrarse sino una vez culminado el período fiscal respectivo -a 31 de diciembre-, ya que ese era el hecho gravable. De tal modo que, cuando entró a regir la Ley 223 de 1995, que derogaba tal gravamen, no había, respecto de ese año, hecho gravable ni obligación tributaria. Entender, entonces, que la norma derogatoria exoneraba al contribuyente de pagar la contribución especial por el año gravable de 1995 no significaba otorgar a esa disposición un efecto retroactivo sino, por el contrario, reconocer que, no causada todavía la obligación tributaria, la carga que el legislador había impuesto perdía hacia el futuro -incluido el período no culminado- toda fuerza vinculante.

ULTRACTIVIDAD DE DEDUCCION TRIBUTARIA-Improcedencia (Salvamento de voto)

Tengo muchas reservas sobre la ultractividad de la deducción, contemplada en esta Sentencia, pues el anterior fallo de la Corte (C-185/97) se fundó precisamente en la desaparición simultánea de la contribución y de dicho beneficio, ambas con efecto inmediato, para concluir en la constitucionalidad del precepto entonces demandado.

IMPUESTO DE GUERRA-Se revivió por sentencia (Salvamento de voto)

La Corte ha invadido la órbita legislativa del Congreso al pretender que son obligatorias de manera total y absoluta sus discutibles consideraciones. Por otra parte, ha creado en realidad un tributo que ella misma había entendido derogado por el Congreso. Y sigo pensando que, según los artículos 150-12 y 338 de la Constitución, sólo el Congreso puede establecer tributos de carácter nacional.

Referencia: Expediente D-1758

El suscrito Magistrado comparte, como que la escribió en su totalidad según la determinación de Sala Plena, la parte de la sentencia con base en la cual esta Corte ha resuelto declararse inhibida para fallar de mérito sobre la constitucionalidad del inciso 2 del artículo 99 de la Ley 223 de 1995, por carencia actual de objeto, en razón de haber sido derogado tal precepto por el artículo final de la misma Ley de la cual hace parte. Es decir, este Magistrado ha votado

favorablemente lo sustancial de la providencia, esto es, la consideración cuarta de la parte motiva, que sin duda guarda relación indisoluble con lo primordialmente resuelto, que no es otra cosa que la inhibición de la Corte.

Debo indicar con entera claridad que no estoy de acuerdo -no puedo estarlo- con los demás elementos que componen la motivación del fallo ni con el numeral segundo de la parte resolutive del mismo, escritos por el H. Magistrado Jorge Arango Mejía, por las razones que me permito consignar:

1. Considero que una decisión inhibitoria, por su misma naturaleza -que es excepcional y que sólo tiene cabida en la medida de lo indispensable, como esta Corte lo ha sostenido-, no admite condicionamientos ni proposiciones adicionales, y menos todavía decisiones de fondo sobre lo examinado, pues ellas riñen con el carácter que le es propio. Si lo decidido por la Corte es “no decidir” sobre el mérito del asunto tratado, es completamente incomprensible e improcedente que la misma sentencia en la que tal abstención se plasma consagre -y con el carácter obligatorio que aquí se le ha querido imprimir- consideraciones o determinaciones que en realidad impliquen decisión material sobre el tema.

2. Si la decisión principal y pertinente de la Corte sobre la constitucionalidad de la norma demandada es la inhibición y ella se produce en razón de la carencia actual de objeto, por derogación previa, las únicas consideraciones que pueden guardar relación inescindible con lo resuelto son las que sustentan la inhibición, no las que pretenden interpretar una norma no demandada, como es el caso del artículo 285 de la Ley 223 de 1995.

Al respecto, juzgo necesario recalcar que el artículo 48 de la Ley 270 de 1996 (Estatutaria de la Administración de Justicia), hallado exequible por esta Corte según Sentencia C-037 del 5 de febrero de 1996 (M.P.: Dr. Vladimiro Naranjo Mesa), fue en ello perentorio y su tenor no admite esguinces ni interpretaciones acomodaticias:

1. Las de la Corte Constitucional dictadas como resultado del examen de las normas legales, ya sea por vía de acción, de revisión previa o con motivo del ejercicio del control automático de constitucionalidad, sólo serán de obligatorio cumplimiento y con efecto erga omnes en su parte resolutive. La parte motiva constituirá criterio auxiliar para la actividad judicial y para la aplicación de las normas de derecho en general. La interpretación que por vía de autoridad hace, tiene carácter obligatorio general.

2. Las decisiones judiciales adoptadas en ejercicio de la acción de tutela tienen carácter obligatorio únicamente para las partes. Su motivación sólo constituye criterio auxiliar para la actividad de los jueces” (he subrayado).

La Corte, en la Sentencia mencionada sólo dejó a salvo aquello que, en la parte motiva, guarde -en sí misma, en su contenido lógico y jurídico y no por la caprichosa advertencia que haga el propio fallo- una relación directa y específica con la resolución:

“En cuanto a la parte motiva, como lo establece la norma, esta constituye criterio auxiliar para la actividad judicial y para la aplicación de las normas de derecho en general; sólo tendrían fuerza vinculante los conceptos consignados en esta parte que guarden una relación estrecha, directa e inescindible con la parte resolutive; en otras palabras, aquella parte de la

argumentación que se considere absolutamente básica, necesaria e indispensable para servir de soporte directo a la parte resolutive de las sentencias y que incida directamente en ella”.

Existe allí un criterio objetivo de lo que, excepcionalmente, obliga de la parte motiva de las sentencias de la Corte Constitucional. No depende esa calificación, de vinculación inescindible, de lo que la propia Corte advierta, de manera indiscriminada, como en este caso acontece, pues ello implica que, en la práctica, la aludida norma estatutaria se ha quedado escrita -como también el artículo 230, inciso 2, de la Constitución Política-, sino de la relación verdadera -no difícil de establecer por el intérprete ni por los operadores jurídicos- entre lo considerado y lo resuelto. Obsérvese que en el caso objeto de estudio la Corte no ha sentado doctrina constitucional, pues no ha entrado a interpretar, a falta de norma expresa, ninguno de los preceptos que integran la Carta Política.

3. Con independencia de su obligatoriedad -que, repito, es muy discutible-, lo cierto es que las consideraciones de la Corte en esta ocasión, concretamente la quinta, la sexta y la séptima, ofrecen varios aspectos dignos de análisis desde el punto de vista jurídico y, adicionalmente, lejos de traer claridad sobre el tema, introducirán una mayor confusión en los contribuyentes y aun entre los servidores públicos que apliquen las disposiciones afectadas.

En primer término, resulta muy difícil de admitir que una contribución concebida por el legislador (Ley 6 de 1992, art. 11) como “de período”, en cuanto sólo se causaba por año gravable, pueda entenderse a posteriori como susceptible de ser fraccionada, por días, en cuanto a su obligatoriedad, a partir de una norma legal que se limitó a derogar la norma que la creaba.

A mi juicio, al declarar la Corte Constitucional que el artículo 99 de la Ley 223 de 1995 está derogado, o mejor todavía, que lo fue desde antes de nacer, aceptó con arreglo a su propia doctrina que la desaparición de la contribución tuvo efecto inmediato -para el período gravable de 1995 y no para el de 1996, como lo predicaba la disposición derogada-; que ese efecto inmediato debía interpretarse a favor, y no en contra, del contribuyente; y que, obviamente, cobijaba el período íntegro del año gravable y no parte de él.

Por otro lado, de conformidad con el artículo 338 de la Constitución, el hecho gravable es elemento esencial de todo tributo. Y en este caso -si se acepta la tesis de la Corte, que en mi criterio no es obligatoria-, se tendría una contribución cuyo hecho gravable -generador de ella- no existe.

En efecto, si leemos el artículo 11 de la Ley 6 de 1992, que creó la contribución, verificamos que ésta se causaba por años gravables, enunciados expresamente en la norma, luego sólo se causaba el gravamen extraordinario transcurrido el año gravable correspondiente, es decir, el 31 de diciembre respectivo. Lo cual resulta aún más evidente al examinar la tarifa: “el veinticinco por ciento (25%) del impuesto neto sobre la renta determinada por cada uno de dichos años gravables (subrayo) y se liquidará en la respectiva declaración de renta y complementarios”.

Por tanto, al haberse establecido -como lo hace la Corte- que la contribución desapareció del mundo jurídico desde el 23 de diciembre de 1995, día siguiente al de la promulgación de la

Ley 223 del mismo año, y que la derogación tuvo efecto inmediato -como también lo dice la Corte-, lo que resultaba apenas lógico concluir no era que los contribuyentes tuviesen que pagar la contribución por ese año gravable, todavía no expirado, entre el 1 de enero y el 22 de diciembre, sino que, como lo expresó la propia Corporación en Sentencia C-185 del 10 de abril de 1997 -ahora desconocida-, "...para el 31 de diciembre de 1995, al cierre del período fiscal correspondiente, tal contribución ya no estaba vigente". Y, por tanto, que, "...al liquidar y pagar lo correspondiente al impuesto de renta y complementarios por el año gravable de 1995, los contribuyentes no tenían que liquidar ni pagar las sumas correspondientes al tributo derogado...".

Eso -que la Corporación expresó por unanimidad en abril de 1997- sí guardaba relación inseparable con lo entonces resuelto -la exequibilidad de la derogación del parágrafo único del artículo 115 del Estatuto Tributario-, en cuanto fue tal, justamente, el motivo de la constitucionalidad declarada. Ahora las citadas aseveraciones de la Corte resultan "adicionadas" y "precisadas" por una sentencia que alude a un artículo derogado sin tener en cuenta el principio de favorabilidad para el contribuyente, adoptado de tiempo atrás por la jurisprudencia.

Al parecer, según el texto definitivo de la Sentencia, ésta pretende fundar su peregrina tesis sobre fraccionamiento de la contribución por el año gravable de 1995 en la prohibición constitucional de otorgar efecto retroactivo a las normas tributarias (artículos 338, inciso último, y 363, inciso segundo, C.P.).

Por una parte, ya la Corporación interpretó el alcance de tales preceptos en Sentencia C-527 del 10 de octubre de 1996, de la cual fue ponente el H. Magistrado Jorge Arango Mejía, y estableció la siguiente doctrina, que ahora ha debido confirmarse:

"Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, sí puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución. La prohibición contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas al contribuyente, modificando las regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: el que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe".

De otro lado, si a la luz del artículo 338 de la Constitución, las leyes 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, lo que se infiere es que los hechos tributarios -esenciales para que se configure la obligación tributaria- tienen que haber ocurrido plenamente, es decir, de manera completa para que pueda entenderse que el contribuyente está vinculado por la norma tributaria y que, por tanto, el Estado se halla legitimado para cobrar el tributo. Entre tanto, estamos ante un período "en curso" -como lo dice la Sentencia citada-, que no puede ser afectado en contra del contribuyente.

En el caso que nos ocupa, la contribución especial por el año gravable de 1995 no podía cobrarse sino una vez culminado el período fiscal respectivo -a 31 de diciembre-, ya que ese era el hecho gravable. De tal modo que, cuando entró a regir la Ley 223 de 1995, que

derogaba tal gravamen, no había, respecto de ese año, hecho gravable ni obligación tributaria. Entender, entonces, que la norma derogatoria exoneraba al contribuyente de pagar la contribución especial por el año gravable de 1995 no significaba otorgar a esa disposición un efecto retroactivo sino, por el contrario, reconocer que, no causada todavía la obligación tributaria, la carga que el legislador había impuesto perdía hacia el futuro -incluido el período no culminado- toda fuerza vinculante.

Exactamente lo contrario de lo que acontece con la interpretación de la Corte Constitucional en la Sentencia de la cual me distancio, cuyos efectos, al hacer obligatorio el pago proporcional de la contribución por el lapso comprendido entre el 1 de enero y el 23 de diciembre de 1995 -cuando el hecho gravable no se había configurado ni había obligación tributaria-, significan ni más ni menos que la aplicación retroactiva de una norma tributaria: en este caso su propia disposición, contenida en la parte resolutive, condicionante, del fallo. Se cobijó un período de tiempo que estaba transcurriendo, sin que todavía estuviera completo en relación con la conformación de la obligación tributaria.

Lamento, desde luego, que, comparadas las consideraciones de la Sentencia C-185 de 1997 con las de la nueva providencia, se haya terminado burlando la buena fe de los contribuyentes que, a la luz de la primera, creyeron no estar obligados por la contribución por el período gravable de 1995 en su integridad y que ahora, en razón de los obiter dicta incluidos en la segunda, que no eran indispensables para resolver, se ven vinculados por aquélla, salvo el pírrico triunfo de los nueve días que la Corte, como si fuera una gracia, les concede.

Tengo muchas reservas sobre la ultractividad de la deducción, contemplada en esta Sentencia, pues el anterior fallo de la Corte (C-185/97) se fundó precisamente en la desaparición simultánea de la contribución y de dicho beneficio, ambas con efecto inmediato, para concluir en la constitucionalidad del precepto entonces demandado.

Los párrafos que contiene la Sentencia en el sentido de que, hablando de la deducción, “adiciona y precisa lo expuesto en la Sentencia C-185, en relación con la derogación del párrafo transitorio del artículo 115 del Estatuto Tributario”, son manifiestamente extemporáneos e improcedentes, pues el juicio de constitucionalidad de dicha norma, en ese entonces sí acusada, culminó cabalmente, dentro de los términos constitucionales, con el fallo ahora adicionado y precisado. Ya no es competente la Corte para seguir resolviendo al respecto, pues se ha configurado el fenómeno de la cosa juzgada constitucional (art. 243 C.P.).

Por último, mucho me temo que en esta ocasión, sin que ello fuera necesario, la Corte ha invadido la órbita legislativa del Congreso al pretender que son obligatorias de manera total y absoluta sus discutibles consideraciones. Por otra parte, ha creado en realidad un tributo que ella misma había entendido derogado por el Congreso. Y sigo pensando que, según los artículos 150-12 y 338 de la Constitución, sólo el Congreso puede establecer tributos de carácter nacional.

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

Fecha, ut supra.

Auto 034/98

Referencia: Solicitud de nulidad de la sentencia C-063 de 1998 de la Sala Plena.

Peticionario: Bernardo Salazar Parra.

Magistrado Ponente:

Dr. ALFREDO BELTRÁN SIERRA.

Auto aprobado en la ciudad de Bogotá, por la Sala Plena de la Corte Constitucional, a los ocho (8) días del mes de julio de mil novecientos noventa y ocho (1998).

El ciudadano Bernardo Salazar Parra, solicitó a la Sala Plena de esta Corporación, en escrito presentado el doce (12) de mayo del año en curso, la nulidad de la sentencia C- 063 de 1998, proferida por la Sala Plena de esta Corporación, el 5 de marzo de 1998.

En sesión del veinte (20) de mayo, la Sala Plena repartió el escrito de nulidad a la Magistrada (e) Carmenza Isaza de Gómez, para el trámite correspondiente. Escrito que fue recibido en el despacho, el 21 de mayo.

I. Fundamentos de la solicitud de nulidad.

El ciudadano Salazar Parra, solicita se declare la nulidad de la sentencia C-063 de 1998, mediante la cual, la Corte Constitucional, a pesar de declararse inhibida para conocer de la demanda presentada en contra del artículo 99 de la ley 223 de 1995, por la derogación que de él hizo el artículo 285 de la misma ley, decidió pronunciarse sobre la vigencia de la contribución que regulaba la norma derogada, a pesar de que en la sentencia C-185 de 1997, ya había pronunciamiento al respecto. Desconociéndose así, la cosa juzgada constitucional contenida en el mencionado fallo.

II. CONSIDERACIONES.

Primera.- Competencia.

Segunda.- Lo que se debate.

Pretende el actor que se declare la nulidad de la sentencia C-063 de 1998. La causa de la petición de nulidad consiste en la violación de la cosa juzgada constitucional contenida en la sentencia C-185 de 1997, fallo en el que Corte se había pronunciado sobre la vigencia de la contribución especial que regulaba el Estatuto Tributario, razón por la que la Corte, según el ciudadano Salazar Parra, carecía de competencia para pronunciarse nuevamente sobre la misma materia.

Tercera.- Nulidad de las sentencias dictadas en los procesos que se tramitan ante la Corte Constitucional.

Ha sostenido la Corte Constitucional que solamente es posible pedir la declaración de nulidad de las sentencias dictadas en los procesos que ante ella se tramitan, cuando se ha incurrido en violación del debido proceso al dictar tales sentencias. Al respecto, se dijo en el auto del 26 de julio de 1993:

“Ante el texto expreso del artículo 49 del decreto 2067 de 1991, según el cual “La nulidad de los procesos ante la Corte Constitucional sólo podrá ser alegada antes de proferido el fallo”, ¿es admisible alegar la nulidad de la sentencia después de dictada ésta, basándose en hechos o motivos ocurridos en la misma sentencia?. La respuesta no requiere complicadas lucubraciones.

“El mismo inciso segundo del artículo 49 citado, continúa diciendo: “Sólo las irregularidades que impliquen violación del debido proceso podrán servir de base para que el Pleno de la Corte anule el proceso.”

“ ...

“b). Como la violación del procedimiento, es decir, del debido proceso, sólo se presentó en la sentencia, al dictar ésta, la nulidad comprende solamente la misma sentencia. Y, por lo mismo, únicamente podía ser alegada con posterioridad a ésta, como ocurrió. Nadie podría sostener lógicamente que la nulidad de la sentencia por hechos ocurridos en ésta, pudiera alegarse antes de dictarla.

“Lo anterior no significa, en manera alguna, que exista un recurso contra las sentencias que dictan las Salas de Revisión. No, lo que sucede es que, de conformidad con el artículo 49 mencionado, la Sala Plena tiene el deber de declarar las nulidades que se presenten en cualquier etapa del proceso. Y la sentencia es una de ellas.” (Corte Constitucional, Sala Plena, auto No. 18, del 26 de julio de 1993. Magistrado ponente, doctor Jorge Arango Mejía).

Por tanto, el incidente de nulidad de la sentencia no puede convertirse en una nueva oportunidad de examinar la controversia, para llegar a una conclusión diferente.

En consecuencia, si aparte de la inconformidad con la decisión, no se demuestra que se violó el debido proceso al proferir la sentencia, la declaración de nulidad no podrá hacerse.

La violación del debido proceso, puede consistir, precisamente, en la violación de la cosa juzgada constitucional, que se alega en el presente caso.

Cuarta.- Por qué no se violó el debido proceso, y, por ende, la cosa juzgada que alega el actor.

La Corte, en la sentencia que se pide anular, llegó a la conclusión de que el artículo acusado (artículo 99 de la ley 223 de 1995) estaba derogado, y que para la fecha de la sentencia no estaba produciendo efectos, único evento en que esta Corporación ha aceptado su competencia para pronunciarse sobre una norma derogada (sentencias C-505 de 1995 y C-558 de 1996, entre otras).

Sin embargo, para arribar a esa conclusión, fue necesario un análisis detallado sobre la

expedición de la ley, y los posibles efectos producidos por el artículo 99, en concordancia con el artículo 285, declarado exequible en la sentencia C-185 de 1997.

El análisis que efectuó la Corte, la llevó a pronunciarse necesariamente sobre la temporabilidad de los efectos producidos tanto por la norma acusada, como por la que la había derogado, como expresamente se dijo en la sentencia que se solicita anular. Pronunciamiento que, en ningún caso, se constituyó en un desconocimiento de la cosa juzgada contenida en la sentencia C-185 de 1997. Al respecto, se dijo en la sentencia C-063 de 1998:

“Téngase en cuenta que la derogación del artículo que estableció la contribución especial, hecha por la Ley 223, artículo 285, en ningún caso pudo tener efecto retroactivo (a partir del día 1º de enero de 1995). Tal retroactividad, para que fuera posible, habría tenido que establecerse expresamente por el legislador. En parte alguna aparece en la Ley la decisión del legislador de dar efecto retroactivo a la derogación del artículo 248-1 del Estatuto Tributario.

“No existiendo, como no existió, retroactividad, hay que concluir que la contribución fue obligatoria desde el primero (1º) de enero de 1995, hasta el día 22 de diciembre del mismo año, como se ha dicho. Y que sólo dejó de ser obligatoria durante los últimos nueve (9) días de 1995.

“En esta forma, la Corte Constitucional adiciona y precisa las consideraciones expuestas en la sentencia C-185 de 1997, en relación con el día a partir del cual fue suprimida, y dejó de ser obligatoria, la contribución especial creada por el artículo 11 de la Ley 6ª de 1992, artículo 248-1, del Estatuto Tributario”.

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena,

RESUELVE:

DENEGAR la solicitud de nulidad de la sentencia C-063 del 5 de marzo de 1998, propuesta por el ciudadano Bernardo Salazar Parra.

Notifíquese y cúmplase.

VLADIMIRO NARANJO MESA

Presidente

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DÍAZ

Magistrado

JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO

Magistrado

HERNANDO HERRERA VERGARA

Magistrado

ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO

Magistrado

FABIO MORÓN DÍAZ

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

Salvamento de voto al Auto 034/98

Referencia: Auto sobre nulidad de la Sentencia de Sala Plena C-063 de 1998

Con el acostumbrado respeto manifestamos las razones de nuestra discrepancia respecto de la providencia que negó la nulidad de la Sentencia C-063 de 1998, proferida por esta misma Sala.

En primer lugar, debe reafirmarse el principio, sentado varias veces por la Corte, relativo al carácter extraordinario de la nulidad de las sentencias por ella proferidas. Para que la nulidad pueda declararse debe existir, de conformidad con el artículo 49 del Decreto 2067 de 1991, una evidente, protuberante e indudable violación del debido proceso. El vicio, como la Corte lo ha admitido, puede tener lugar inclusive en el momento mismo de proferir el fallo, pero debe ser de una entidad tal que sin lugar a dudas se presente una colisión del acto de la Corte con el artículo 29 de la Carta Política.

En el presente caso, nos parece que el indicado requisito de la nulidad, al menos parcial, de la Sentencia, se cumple cabalmente y de manera ostensible.

Aunque tres de los firmantes hicimos parte de la mayoría cuando el aludido fallo se profirió, debemos reconocer con entera claridad que, releído el texto del mismo y el del salvamento de voto del Magistrado José Gregorio

Hernández Galindo, encontramos numerosas razones para sostener que la Corte no solamente desconoció la cosa juzgada constitucional, como lo dice el solicitante, al plasmar

con carácter obligatorio criterios opuestos a los que ya se habían consignado con esa misma fuerza (condicionante de la exequibilidad de parte del artículo 285 de la Ley 223 de 1995) en la Sentencia C-185 de 1997, sino que, por fuera de proceso, sin existir demanda al respecto y sin haberse configurado la unidad de materia, entró a definir lo que ya había sido definido en sentido contrario por la Corte: que durante el período fiscal de 1995 estuvo vigente la contribución especial creada por el artículo 248-1 del Estatuto Tributario (artículo 11 de la Ley 6 de 1992) y derogada por el 285 de la Ley 223 de 1995, salvo ocho días.

Debe observarse que, en cuanto a la norma demandada -que lo fue exclusivamente el artículo 99 de la Ley 223 de 1995-, la Corte profirió fallo inhibitorio, por haber entendido que estaba derogada y no seguía produciendo efectos, en lo cual se ajustó la Sentencia a reiteradísima doctrina de la Corporación. Esta parte del proveído atacado es perfectamente válida y no presenta vicio alguno.

No obstante, si la inhibición consiste en que el Juez constitucional no decide el fondo del asunto planteado, por carencia actual de objeto, es un contrasentido -violatorio del debido proceso- que a continuación decida precisamente resolver, a través de obiter dicta convertidos en obligatorios, sobre el fondo de una materia que no era objeto del juicio de constitucionalidad, pues aunque hubiese estado relacionado con la norma que se acusaba, al haberse inhibido la Corporación de fallar acerca de ella, mal podía dar lugar a un fallo de mérito.

Ahora bien, la jurisprudencia de la Corte ha admitido que se condicione la exequibilidad de una norma, lo que exige interpretarla conforme a la Constitución y excluir en el fallo los sentidos o alcances de su preceptiva que se encuentran inconstitucionales.

Pero tal posibilidad se tiene, obviamente, respecto de decisiones en las cuales la Corte se ha pronunciado materialmente con efectos jurídicos definitivos y

erga omnes. De ninguna manera tienen cabida condicionamientos ni modulaciones sobre los efectos y alcances del fallo cuando éste no es de mérito. Si se trata justamente de una norma que está por fuera del orden jurídico y que no produce efectos, parece insensato que ella- y menos todavía otras normas no acusadas- deban entenderse y aplicarse en determinado sentido.

Los suscritos magistrados entendemos -es menester decirlo con claridad- que el ciudadano demandante en el proceso D-1758 fue sorprendido por el fallo de la Corte, no en la inhibición -que está dentro de las opciones previsibles de todo pronunciamiento de fondo sobre lo que él no estaba planteando, ni fue objeto del trámite previsto en el Decreto 2067 de 1991, ni constituyó materia del concepto del Procurador General de la Nación, ni estuvo al alcance de los ciudadanos durante el término de fijación en lista para su impugnación o defensa.

De otra parte, la Sentencia desconoció clarísimas reglas consagradas en la Ley Estatutaria de la Administración de Justicia, muy específicamente las del artículo 48 de la Ley 270 de 1996, a cuyo tenor los fallos de esta Corporación “sólo serán de obligatorio cumplimiento y con efecto erga omnes en su parte resolutive. La parte motiva constituirá criterio auxiliar para la actividad judicial y para la aplicación de las normas de derecho en general”.

La Corte, en la Sentencia C-037 del 5 de febrero de 1996, condicionó la exequibilidad de la transcrita norma en el sentido de que son vinculantes los apartes de la sección motiva del fallo que guarden relación estrecha, directa e inescindible con la resolución.

Pero, como lo expresó el H. Magistrado Hernández Galindo en su salvamento de voto, “existe allí un criterio objetivo de lo que, excepcionalmente, obliga de la parte motiva de las sentencias de la Corte Constitucional. No depende esa calificación, de vinculación inescindible, de lo que la propia Corte advierta, de manera indiscriminada, como en este caso acontece, pues ello implica que, en

la práctica, la aludida norma estatutaria se ha quedado escrita -como también el artículo 230, inciso 2, de la Constitución Política-, sino de la relación verdadera -no difícil de establecer por el intérprete ni por los operadores jurídicos- entre lo considerado y lo resuelto”.

Y en el caso examinado lo que se tiene es una decisión inhibitoria, con lo cual lo único que guardaba relación directa era la carencia actual de objeto por derogación previa de la disposición acusada. Lo demás era ajeno a esa determinación y, por tanto, mal podía ser obligatorio. Se violó, entonces, y de manera palmaria, el citado precepto estatutario.

Consideramos, por todo lo expuesto, que la Corporación, con la entereza que la ha caracterizado en otras ocasiones, ha debido declarar la nulidad de la Sentencia C-063 en la consideración quinta de su parte motiva y en el punto segundo de su parte resolutive.

El auto del cual disentimos no examina en realidad si se vulneró o no el debido proceso. Se limita a expresar que era necesario que la Corte se pronunciara “sobre la temporalidad de los efectos producidos tanto por la norma acusada como por la que la había derogado”. Olvida que, de una parte, ya existía decisión anterior de la Corte (Sentencia C-185 de 1997) y que, de otra, el segundo fallo era inhibitorio, sobre la base de la carencia actual de objeto, por lo cual ninguna necesidad había de referirse a la temporalidad relativa a efectos de normas que en el proceso no estaban demandados.

El auto no desvirtúa los cargos formulados por el solicitante y, contra toda lógica, funda la negación de la nulidad en el texto mismo de la providencia contra la cual ella se intenta.

Afirma el auto que el incidente de nulidad de la Sentencia “no puede convertirse en una nueva oportunidad de examinar la controversia, para llegar a una conclusión diferente” (a la de la providencia impugnada).

Eso es verdad; sólo que en este caso no había que recordárselo al solicitante, quien no expresó argumento alguno que llevara a reabrir el debate de fondo sobre lo decidido sino que se limitó a expresar la violación del debido proceso por desconocimiento de la cosa juzgada. Algo perfectamente centrado en el objeto de la solicitud de nulidad, como correspondía a la petición.

ANTONIO BARRERA CARBONEL

JOSE GREGORIO HERNADEZ GALINDO

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

Magistrado

Fecha, ut supra.