

Sentencia C-1215/01

NORMA ACUSADA-Incompetencia sobre extensión de efectos en el tiempo

BENEFICIO TRIBUTARIO PARA PERSONA JURIDICA-Indeterminación temporal/IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Deducción o descuento del IVA pagado en adquisición de activos fijos

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Régimen de transición en deducción o descuento del IVA pagado en adquisición de activos fijos

BENEFICIO TRIBUTARIO-Efectos de derogación

BENEFICIO TRIBUTARIO-Aplicación en el mismo periodo

BENEFICIO TRIBUTARIO-Derogación que hace gravosa en el tiempo situación del contribuyente

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Saldos por deducir aplicables en vigencia fiscal siguiente

BENEFICIO TRIBUTARIO-Acreedores hasta el último día del año

BENEFICIO TRIBUTARIO-Oportunidad para solicitud

PRINCIPIO DE LA CONFIANZA LEGITIMA EN BENEFICIO TRIBUTARIO-Oportunidad para solicitud y fijación de plazo

La decisión de la Corte responde a la aplicación del principio de la confianza legítima que se deriva del artículo 83 de la Constitución, en la medida en que si bien no podía predicarse que respecto de la oportunidad para solicitar el descuento existiese una situación jurídica consolidada, si cabía pensar en que el contribuyente podía tener una expectativa fundada en que tal oportunidad se le brindase de una manera razonable, en función de los fines a los que obedeció la medida. Esto es, si la oportunidad para solicitar el descuento en los períodos subsiguientes obedeció a la consideración de que en ocasiones no era posible que el mismo se solicitase en un solo período gravable, el plazo que luego se fijase para ese efecto, debía ser congruente con ese objetivo. Y ese fue el análisis de razonabilidad que hizo la Corte en su momento.

PRINCIPIO DE LA CONFIANZA LEGITIMA EN BENEFICIO TRIBUTARIO-Fijación de plazo razonable ante indeterminación anterior

Referencia: expediente D- 3562

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 52 de la Ley 633 de 2000.

Actor: Mario Esteban Villa Arbeláez.

Magistrado Ponente:

Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL

Bogotá, D.C, (21) veintiuno de noviembre de dos mil uno (2001).

I. ANTECEDENTES

El ciudadano Mario Esteban Villa Arbeláez, en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en los artículos 241 y 242 de la Constitución Política, demandó la inexecutable del artículo 52 de la Ley 633 de 2000.

La Corte mediante auto de junio 7 de 2001, proferido por el Despacho del magistrado sustanciador, admitió la demanda y dio traslado al señor Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de su competencia.

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

II. TEXTO DE LA NORMA ACUSADA

A continuación se transcribe el texto de la disposición objeto de proceso, según aparece publicada en el Diario Oficial N° 44.275 de diciembre 29 de 2000:

“LEY 633 DE 2000

por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial.

El Congreso de Colombia

DECRETA:

Capítulo V

Otras disposiciones

Artículo 52. Dedución o descuento del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos fijos. Los contribuyentes personas jurídicas que tuvieren a la fecha de vigencia de la presente Ley saldos pendientes para solicitar como deducción, en los términos del artículo 18 de la Ley 488 de 1998, o como descuento, en los términos del artículo 104 de la Ley 223 de 1995, el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición o nacionalización de activos fijos, conservarán su derecho a solicitarlo en el período gravable siguiente”.

III. LA DEMANDA

1. Normas constitucionales que se consideran infringidas

Estima el actor que la disposición acusada es violatoria de los artículos 95, 338 y 363 de la

Constitución Política de Colombia.

1. Fundamentos de la demanda

El actor demanda la inconstitucionalidad de la norma tributaria que consagra reglas aplicables a la deducción o descuento del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos fijos, por considerar que resulta contraria "... a la exigencia de estabilidad del ordenamiento jurídico a que se refiere la regla contenida en el artículo 338, analizada armónicamente a la luz del principio de equidad previsto en el artículo 363 y del deber ciudadano de contribuir al sostenimiento del Estado, con justicia y equidad, del que trata el artículo 95, numeral 9, de la norma fundamental...". Para sustentar las razones por las cuales la norma debe ser declarada inconstitucional, expone los siguientes argumentos:

1. Sostiene el actor que el inciso 3º del artículo 338 de la Constitución Política, establece una protección a las situaciones jurídicas que se consolidan en un determinado período gravable, impidiendo al legislativo la aplicación de leyes de manera retrospectiva en materia tributaria.

A juicio del actor, aplicando la norma citada al artículo demandado, resulta que la limitación al ejercicio del beneficio sería apenas aplicable a partir del año 2001, y como la norma se refiere al período gravable siguiente como plazo máximo para hacer efectivo el beneficio, concluye que el mismo sería exigible hasta el año 2002. Estima que ésta debe ser la interpretación de la norma, de lo contrario se incurriría por el legislador en "un cierto grado de retrospectividad".

Con base en lo anterior afirma que de la estructura lógica del artículo 52 de Ley 633 de 2000, se desprende la existencia de dos términos distintos: "... uno es el periodo en el que viene corriendo el derecho del descuento del IVA en un plazo máximo de cinco años a partir de la Ley 488 de 1998, o a la deducción del mismo en el año en curso, y muy otro es el período en que se extiende, como límite máximo e improrrogable, el derecho al beneficio del descuento o deducción." Agrega que [l]a secuencia de un período a otro, se entiende como un supuesto necesario de la propia estructura del artículo 52 de la Ley 633 de 2000, que consagra por un lado la derogación de un beneficio de largo plazo, y por otro, el otorgamiento o reconocimiento de un beneficio de corto plazo".

Para concluir solicita que debe la Corte aplicar el artículo 338 de la Constitución, para determinar que el artículo 52 de la Ley 633 de 2000, "...extiende sus efectos hasta el año gravable de 2002, como período máximo de aplicación del beneficio tributario referente al IVA incurrido en la adquisición de activos fijos...".

2. Por otra parte, estima que en el caso de no existir dos términos distintos, sino que por el contrario, se interpretase la norma en el sentido que el legislador unificó para el periodo gravable de 2001, "...tanto la eliminación del derecho a un plazo máximo de cinco años para descontar el saldo de IVA pendiente a la entrada en vigencia de la Ley 488 de 1998, como el nuevo plazo máximo de un año para la utilización del beneficio...", sería contraria al principio de equidad o igualdad relativa en la carga tributaria.

Lo anterior ocurre porque se pondría en desventaja al contribuyente del IVA que no pueda descontar la totalidad del saldo durante el 2001, frente al que sí pueda hacerlo. Y en relación con la deducción del IVA, se produce un menoscabo para el contribuyente que no tenga rentas suficientes para utilizar el beneficio, frente a quien si las tiene.

Afirma que aunque cualquier plazo podría conducir a ese efecto, es diferente la valoración cuando el mismo es de varios años, que cuando se limita al año en el cual se impone la norma restrictiva.

Estima que no existe una justa causa razonable para extinguir el término concedido para la utilización de los beneficios del descuento o deducción, y que al hacerlo se afectarían principios y valores superiores.

Señala que "... si a 31 de Diciembre de 2000 ya existía una situación definida, consistente en la facultad legal de descontar el saldo del IVA, hasta el año gravable 2003, ..." la limitación abrupta de tal beneficio resultaría contraria a principios y valores superiores como el de la seguridad jurídica.

De suerte que solicita a la Corte declarar inconstitucional el artículo 52 de la Ley 633 de 2000, por vulnerar los principios constitucionales citados, al no señalar circunstancias temporales de aplicación justa y equitativa del descuento o deducción del IVA por el pago en la adquisición de activos fijos.

1. Estima que a juicio de la Corte - cita al efecto la sentencia C-926 de 2000 (M.P. Carlos Gaviria Díaz)-, son esenciales dos aspectos al momento de limitar y reglamentar los beneficios fiscales:

- La norma restrictiva se debe aplicar a partir del período siguiente, aplicando el artículo 338 de la Constitución, y ,
- Debe establecerse siempre un plazo máximo, razonable y justo, para el ejercicio de los beneficios concedidos.

Por lo cual considera que la interpretación lógica de la norma, es que el beneficio se puede aplicar hasta el año 2002. Concluye así que debe esta Corporación cotejar esta interpretación o "...cualquier otra...que a juicio de la Corte, proteja el derecho de los contribuyentes a una prudente y razonable expectativa en la utilización del beneficio concedido en leyes anteriores...".

IV. INTERVENCIONES

1. Nohora Inés Matiz Santos, en nombre de la Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, presenta escrito mediante el cual sustenta las razones por las que -a su juicio- la Corte debe inhibirse para fallar.

Inicialmente considera que la Corte debe inhibirse de fallar, por tres razones fundamentales. En primer lugar, porque los cargos que señala el accionante, están encaminados a lograr

una interpretación del artículo acusado y no la declaratoria de su inexecutable, en segundo lugar, debido a que la supuesta solicitud de inconstitucionalidad se fundamenta en circunstancias que la norma no expresa, y, finalmente, porque las pretensiones buscan la aplicación de leyes anteriores.

No obstante, la interviniente expone las razones por las cuales - a su juicio -, el artículo acusado debe ser declarado constitucional, las cuales se pueden resumir como sigue:

A. Sostiene que la norma no vulnera el artículo 338 de la Constitución, toda vez que la misma expresamente señala que frente a la deducción o al descuento tributario, los beneficiarios "conservarán su derecho a solicitarlo en el periodo gravable siguiente."

Concluye, por otra parte, la interviniente, que no procede la solicitud de que la norma se interprete de tal manera que sus efectos se extiendan por dos años de la expedición de la misma, por cuanto "... el artículo 338 se limita a señalar un solo período siguiente y no dos, como lo pretende el actor. Es decir, no existe razón jurídica válida para que se exceda el mandato constitucional, vulnerando de paso, el querer del legislador que manifestó expresamente su voluntad de prorrogar por un año más la utilización del beneficio, siendo cuidadoso en acatar la norma superior."

B. En relación con la vulneración de los principios de igualdad y de equidad, señala la interviniente que "...el actor no concibe que en un mismo año, 2001, se den simultáneamente la derogatoria del antiguo término para la aplicación del beneficio y la aplicación como plazo máximo de utilización del mismo."

Estima la interviniente que la norma acusada no viola los principios citados, toda vez que no desconoce para los contribuyentes el derecho de beneficiarse de los saldos pendientes de descontar o de deducir, sino que simplemente limita en el tiempo el ejercicio de ese derecho.

Además afirma que no se produce un tratamiento fiscal desigual para algunos contribuyentes, ya que todos tienen derecho de hacer efectivos sus saldos en un único periodo gravable sin extender su aplicación a varios. Por lo cual, considera que la situación que expresa el demandante en relación con la imposibilidad de cobrar por algunos contribuyentes el beneficio, "...no tiene la connotación de obtener la inconstitucionalidad de la disposición acusada puesto que en cualquier momento en que se de fin a este beneficio tributario, habrá contribuyentes en la situación que presenta el actor. Por lo demás, la ley no es casuística, sino general."

Se pregunta si la norma produce un tratamiento desigual, y concluye que no lo hace, ya que es inexistente un parámetro de identidad de circunstancias predicables entre los sujetos, y porque, en su concepto, la finalidad de la norma está ligada a la adecuada aplicación del tratamiento fiscal del IVA, y no a alterar la situación o posición de los contribuyentes.

C. En relación con la pretensión del accionante orientada a obtener de la Corte la adopción de cualquier otra interpretación que proteja los derechos de los contribuyentes, expresa la interviniente que ella no es procedente por cuanto la disposición acusada se ajusta a lo previsto en el artículo 338 de la Constitución, estableciendo hacia el futuro un

plazo para hacer efectivos unos beneficios tributarios, de manera tal que se respeten las situaciones jurídicas consolidadas.

Agrega que dicha solicitud iría en contra de la facultad del legislador de reglamentar el ejercicio del beneficio y que la posibilidad de que el legislador consagre un límite en el tiempo para un beneficio otorgado en forma de deducción o de descuento tributario, cuenta con respaldo en copiosa jurisprudencia de la Corte Constitucional, para acreditar lo cual cita la Sentencia C-709 de 1999.

De suerte que, concluye, de ninguna manera la norma demandada vulnera los principios constitucionales, sino que, por el contrario, los acoge y respeta en su integridad.

2. El Vicepresidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Mauricio Plazas Vega, en respuesta a la solicitud que al mencionado instituto le fue formulada por el Magistrado Ponente, presentó el texto del concepto elaborado por el Instituto sobre la materia de esta demanda, con ponencia de Carlos Alfredo Ramírez Guerrero.

Después de hacer un recuento sobre los antecedentes normativos de la disposición acusada, el Instituto concluye que la misma es exequible en cuanto deroga el beneficio de deducir de la renta el IVA de activos fijos, pero que es inexecutable al disponer que el saldo del descuento tributario del IVA de activos fijos existente el 29 de diciembre de 2000, sólo se puede solicitar “en el período siguiente”.

Fundamenta su concepto en la consideración, por una parte, de que el legislador puede derogar los beneficios tributarios que haya establecido previamente, en ejercicio de “... su función de regular los tributos, atribuida por los numerales 1 y 20 del Artículo 150 de la CP y de acuerdo con el Artículo 338 de ella.” Por otro lado, estima el Instituto que a la luz de la legislación preexistente, parágrafo 2 del Artículo 18 de la Ley 488 de 1998, el contribuyente había adquirido el derecho a solicitar el descuento del IVA pagado sobre los activos fijos adquiridos o nacionalizados con anterioridad a la vigencia de esa ley, en el término de cinco años siguientes a su expedición. Agrega que dicho término fue encontrado razonable por la Corte Constitucional en Sentencia C-926 de 2000, y que la disposición acusada, a limitar al periodo fiscal siguiente la posibilidad solicitar el beneficio, tiene un alcance retroactivo, con lo cual infringió los artículos 338 y 336 de la Constitución y vulneró el derecho que garantiza el artículo 58 de la Carta.

Añade el Instituto que por el anterior motivo, el artículo acusado viola también el artículo 83 de la Constitución, “... pues con él se ignoró que los contribuyentes tenían confianza legítima en que no se alteraría ni eliminaría dicho el (sic) plazo de cinco años para ejercer su derecho...”.

El Instituto acompaña también un escrito que contiene la opinión disidente de uno de sus integrantes, Carlos Alfredo Ramírez Guerrero, respecto de esta última conclusión del concepto, a partir de la consideración de que el artículo 83 de la Constitución, sobre

gestiones que los particulares adelanten ante las autoridades, "... en este aspecto me parece que está dirigida es a quien aplica la ley, no a quién la expide." Agrega que las razones de su discrepancia coinciden con las que la Corte expuso en el numeral 14 de su sentencia C-478 de 1998.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El Procurador General de la Nación considera que debe declararse la constitucionalidad de la norma demandada.

De acuerdo con el señor Procurador, la atribución del legislador en materia tributaria es amplia y discrecional, limitada exclusivamente por el texto constitucional. En este sentido, mientras las normas tributarias no se opongan a los preceptos y principios constitucionales, debe estarse al principio de autonomía del legislador, quien atendiendo a las políticas propias de regulación puede determinar la vigencia de los tributos como de sus beneficios.

El Ministerio Público concluyó, luego de analizar la evolución histórica del beneficio tributario, que el legislador solamente estableció un plazo menor al concedido a partir de la Ley 488 de 1998 para hacer efectivo el descuento del IVA para quienes al momento de entrar en vigencia la ley tuvieron saldos pendientes por descontar, en un beneficio que la propia ley derogó. Agrega que tal plazo para la aplicación del descuento no constituye un derecho adquirido para los contribuyentes.

Llega a la citada conclusión, al estimar que el legislador en ejercicio de su facultad impositiva, puede "...válidamente eliminar los beneficios o exenciones tributarias que él mismo reconoció en normas anteriores, eliminación que, en concepto del Ministerio Público, puede tener vigencia para el mismo período gravable en que es expedida la ley que contiene la supresión del beneficio, sin que ello pueda considerarse violatorio del principio de irretroactividad al que hace referencia el inciso final del artículo 338 superior, dado que dicha prohibición rige sólo para la imposición de tributos, no para beneficios o exenciones tributarias...".

Por otra parte, estima que no se vulnera el principio de equidad y de justicia de los tributos, al afirmar que el legislador no eliminó los plazos para hacer exigibles los beneficios sino que simplemente los redujo sin que ello pueda considerarse contrario a la Carta.

Igualmente considera el Ministerio Público que no se lesiona el derecho a la igualdad, ya que el precepto demandado en ningún momento dispone un tratamiento diferente o distinto para los contribuyentes. Al contrario, la norma permite la utilización del beneficio de igual manera para todos, solamente que restringe su alcance en el tiempo.

Por lo tanto, el Ministerio Público estima que la norma acusada, debe ser declarada constitucional, ya que "...si bien es cierto que la disposición demandada modifica, limitando en el tiempo, la posibilidad de solicitar el beneficio del descuento o de la deducción, ello no atenta contra la estabilidad del ordenamiento jurídico, toda vez que las situaciones consolidadas se respetaron y en ningún momento quedó suprimida la posibilidad de los contribuyentes de hacer las correspondientes solicitudes de descuento o deducción...".

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

1. Competencia

Por dirigirse la demanda contra una disposición que forma parte de una ley de la República, es competente la Corte Constitucional para decidir sobre su constitucionalidad, según lo prescribe el artículo 241-4 de la Carta Fundamental.

2. Problema jurídico

El actor formula a lo largo de su demanda una serie de planteamientos orientados a obtener de la Corte un pronunciamiento sobre los efectos en el tiempo de la ley demandada, en particular, en torno a que la posibilidad de solicitar los beneficios tributarios a los que ella se refiere debe entenderse extendida hasta el año 2002. Dicho pronunciamiento no se encuentra dentro de las competencias de la Corte y excede el ámbito del control de constitucionalidad, razón por la cual, la demanda, en las pretensiones que tienen que ver con dicha aspiración del actor resulta inepta y la Corte se abstendrá de pronunciarse sobre las mismas.

Al margen de las anteriores pretensiones, de la demanda y del concepto solicitado por la Corte al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, es posible derivar los siguientes problemas jurídicos:

- Debe determinarse si para el momento de expedirse la Ley 633 de 2000 existía una situación consolidada respecto del plazo de cinco años a partir de la expedición de la Ley 488 de 1998 para solicitar el descuento tributario por los saldos pendientes del IVA pagado por la adquisición o nacionalización de activos, y si, en ese contexto, resulta contrario a la seguridad jurídica, tal como ese principio está consagrado en la Constitución, y a la prohibición de dar aplicación retroactiva a las leyes tributarias, que los beneficios a los que se refiere la disposición acusada sólo puedan solicitarse durante el periodo fiscal siguiente al de la vigencia de la Ley 633 de 2000. De acuerdo con la intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, el análisis de este cargo debe hacerse también frente a los artículos 58 y 83 de la Constitución, que no fueron considerados por el actor.

- Debe establecerse si resulta contrario a la Constitución que la ley acusada disponga la terminación del beneficio tributario de la deducción del IVA pagado en la adquisición o nacionalización de activos fijos, con la posibilidad de solicitar los saldos pendientes a la fecha de vigencia de la ley, en el período gravable siguiente.

- Es necesario considerar si el término previsto en el artículo 52 de la Ley 633 de 2000 para solicitar los benéficos tributarios a los que el mismo se refiere resulta contrario a la igualdad, por permitir que algunos de los destinatarios puedan hacer efectivo el beneficio, al paso que otros no estarían en condiciones de hacerlo en ese lapso.

3. Análisis de los cargos

3.1. Antecedentes

El artículo 20 de la Ley 6ª de 1992 adicionó al Estatuto Tributario el artículo 258-1, por medio del cual se establecía, para las personas jurídicas y sus asimiladas, el derecho de descontar del impuesto sobre la renta a su cargo, el impuesto a las ventas pagado en la adquisición o nacionalización de determinados activos fijos. Tal descuento regía para las adquisiciones o nacionalizaciones efectuadas a partir de la vigencia de la Ley 6ª de 1992 y debía hacerse efectivo en la declaración de renta y complementarios correspondiente al año en que se haya realizado la adquisición o nacionalización.

Más tarde, el artículo 104 de la Ley 223 de 1995, sobre el descuento previsto en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario, dispuso que para los activos adquiridos a partir de la vigencia de esa ley, cuando en un ejercicio no fuese posible descontar la totalidad del impuesto sobre las ventas pagado en su adquisición, el saldo podría descontarse dentro de los ejercicios siguientes.

La Ley 488 de 1998, en su artículo 154, derogó de manera expresa, tanto el artículo 258-1 del Estatuto Tributario, como el artículo 104 de la Ley 223 de 1995. En lugar del beneficio que esas normas consagraban, la Ley 488 de 1998 estableció, en el artículo 18, que adicionaba al Estatuto Tributario el artículo 115-1, que el IVA que se hubiese pagado podría tratarse como deducción en el impuesto sobre la renta, en la declaración de renta y complementarios correspondiente al año en que se haya realizado la adquisición o nacionalización de los activos fijos.

En el párrafo segundo del citado artículo 18 de la Ley 488 de 1998 se dispuso que “[l]os Contribuyentes personas jurídicas que de conformidad con el inciso primero del artículo 104 de la Ley 223 de 1995, tuvieren a la fecha de vigencia de la presente ley, saldos pendientes para solicitar como descuento tributario, correspondientes a impuestos sobre las ventas pagados en la adquisición o nacionalización de activos fijos, conservarán su derecho a solicitarlo en los períodos siguientes hasta agotarlo, sin que en ningún caso exceda de cinco (5) períodos gravables.”

La disposición que establecía dicho período fue declarada exequible por la Corte en Sentencia C-926 de 2000 (M.P. Carlos Gaviria Díaz), bajo la consideración de que si bien los contribuyentes que ya se hubiesen hecho acreedores al descuento tributario conforme a la legislación anterior (Ley 223 de 1995) presentaban una situación jurídica consolidada que no podía ser desconocida por leyes posteriores, dicha situación no comprendía la oportunidad para hacer efectivo el beneficio, que hasta ese momento era indefinida y a la cual la norma acusada le fijaba un límite temporal. Estimó la Corte en esa ocasión que la indeterminación temporal no generaba una situación consolidada para el contribuyente y que el legislador, precisamente para proteger el derecho ya adquirido a solicitar el descuento, podía, cuando dicho beneficio se estaba derogando, establecer un límite temporal para el efecto, siempre y cuando tal plazo fuese razonable.

En síntesis, se tiene entonces que, inicialmente, la Ley 6ª de 1992 estableció un beneficio tributario para las personas jurídicas y sus asimiladas, consistente en la posibilidad de descontar del impuesto de renta el valor del IVA pagado en la adquisición de determinados activos fijos, descuento que debía hacerse efectivo en el año de su adquisición o nacionalización. Luego, la Ley 223 de 1995 dispuso que tal descuento podría solicitarse en

los años subsiguientes al de adquisición o nacionalización, sin límite de tiempo. Finalmente, la Ley 488 de 1998 cambió la naturaleza del beneficio, el cual en lo sucesivo sería una deducción, no un descuento, que tendría que hacerse efectiva en la declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año en que se haya realizado la adquisición o nacionalización de los activos fijos. Dicha ley dispuso que los saldos que estuviesen pendientes de descontar conforme al artículo 104 de la Ley 223 de 1995, podrían descontarse en los períodos siguientes hasta agotarlos, sin que en ningún caso exceda de cinco períodos gravables. Este plazo, tal como se precisó en la Sentencia C-926-2001, se cuenta a partir de la vigencia de la Ley 488 de 1998, esto es, se extiende hasta el año 2003.

Así, se tiene que hasta antes de la expedición de la Ley 633 de 2000 coexistían dos situaciones diferentes: Por un lado estaban las personas jurídicas o sus asimiladas que hubiesen adquirido activos fijos que daban lugar al beneficio, antes del 28 de diciembre de 1998, y que tuviesen pendientes por descontar saldos del IVA pagado, caso en el cual conservaban su derecho para solicitar el descuento por tales saldos hasta el año 2003. Por otro lado estaban las personas que hubiesen adquirido o nacionalizado los activos fijos después de la entrada en vigencia de la Ley 488 de 1998, caso en el cual tendrían derecho a tratar el IVA pagado en la operación, como una deducción en la declaración de renta correspondiente al año de adquisición.

La Ley 633 de 2000 derogó de manera expresa¹ el único beneficio que estaba vigente en esta materia, esto es, el previsto en el artículo 115-1 del Estatuto Tributario y dispuso como medida de transición, en el artículo demandado, que “[l]os contribuyentes personas jurídicas que tuvieren a la fecha de vigencia de la presente Ley saldos pendientes para solicitar como deducción, en los términos del artículo 18 de la Ley 488 de 1998, o como descuento, en los términos del artículo 104 de la Ley 223 de 1995, el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición o nacionalización de activos fijos, conservarán su derecho a solicitarlo en el período gravable siguiente.”

3.2. IVA de activos fijos deducible de la renta

Como quiera que la Ley 633 de 2000 derogó el beneficio tributario de la deducción del IVA pagado en la adquisición o nacionalización de activos fijos, dispuso en su artículo 52 un régimen de transición, orientado a permitir que quienes ya se hubiesen hecho acreedores al beneficio conservaran su derecho a solicitarlo en el periodo gravable siguiente.

En principio, podría considerarse que tratándose del IVA de activos fijos deducible de la renta, la norma acusada no vulnera disposición alguna de la Constitución, en la medida en que conforme a la legislación anterior, dicho beneficio sólo podía solicitarse en la declaración de renta y complementarios correspondiente al año en que se adquirieron o nacionalizaron los activos.

Así, las personas jurídicas o sus asimiladas, que durante el año 2000 pagaron IVA en la adquisición o en la nacionalización de activos fijos de los que conforme a la ley dan lugar al beneficio tributario, tendrían como saldo pendiente de solicitar como deducción, a la entrada en vigencia de la Ley 633, esto es el 29 de diciembre de 2000, el valor total del IVA pagado, dado que la solicitud tendría que presentarse, necesariamente, en la declaración del

impuesto de renta y complementarios que se presentaría en el año 2001.

Cuando la disposición acusada dice que dichas personas conservarán su derecho a solicitar la deducción en el período gravable siguiente debe entenderse que, conforme al Artículo 338 de la Constitución, la norma dispone que dicha solicitud debe presentarse en la declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año de adquisición o nacionalización de los activos, declaración que se presenta "... en el período gravable siguiente."

En este aparte el texto de la norma acusada no sería más que expresión del imperativo constitucional contenido en el artículo 338 de la Carta, al punto que, aún sin existir la disposición demandada, sus previsiones resultarían aplicables como efecto de la derogatoria expresa del artículo 115-1 del Estatuto Tributario. Esto es, al derogarse el beneficio, es claro que tal derogatoria sólo puede tener efecto a partir del año fiscal de 2001, y, por consiguiente, sobre el beneficio causado en el año 2000, el contribuyente conserva su derecho a solicitarlo en su declaración correspondiente a ese año, esto es, la presentada en el año 2001.

El anterior análisis conduciría a la declaratoria de exequibilidad de este aparte de la disposición acusada. Sin embargo hace notar la Corte que la Ley 633 de 2000 entró a regir a partir del viernes 29 de diciembre de 2001, fecha en la cual fue publicada en el Diario Oficial No. 44.275. En la medida en que el artículo 52 de la norma se refiere a los saldos que estuviesen pendientes para solicitar como deducción "...a la fecha de vigencia de la presente Ley...", ello dejaría por fuera del beneficio al IVA que, en los términos de la ley que concede el beneficio, se hubiese pagado los días 29, 30 y 31 de diciembre, lo cual resulta claramente contrario a lo preceptuado en el artículo 338 de la Constitución.

Señala el señor Procurador General de la Nación en su concepto que "... el legislador en ejercicio de la facultad impositiva de que dispone, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 338 de la Carta Superior, puede válidamente eliminar los beneficios o exenciones tributarias que él mismo reconoció en normas anteriores, eliminación que, en concepto del Ministerio Público, puede tener vigencia para el mismo período gravable en que es expedida la ley que contiene la supresión del beneficio, sin que ello pueda considerarse violatorio del principio de irretroactividad al que hace referencia el inciso final del artículo 338 superior, dado que dicha prohibición rige sólo para la imposición de tributos, no para beneficios o exenciones tributarias...". Encuentra la Corte, sin embargo, que no es ése el alcance del artículo 338 de la Carta, tal como se ha fijado por la jurisprudencia de esta Corporación. En efecto, la Corte, en Sentencia C-527 de 1996 (M.P. Jorge Arango Mejía), que fue reiterada en la Sentencia C-006 de 1998 (M.P. Antonio Barrera Carbonell), expresó que el sentido del artículo 338 Superior es el de impedir que se aumenten las cargas del contribuyente modificando las regulaciones con relación a períodos vencidos o en curso. Señaló la Corte en aquella oportunidad que si bien "... una norma [que] 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...", no ocurría lo mismo con las disposiciones que aumenten las cargas del contribuyente.

Y resulta claro que una disposición que deroga un beneficio tributario que consistía en la posibilidad de aplicar una deducción para efectos del impuesto de renta y complementarios, está regulando, para hacer más gravosa la situación del contribuyente, una contribución en la que "... la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado..." (Art. 338 C.P.)

En consecuencia, habrá de condicionarse la exequibilidad del aparte del artículo 52 de la Ley 633 de 2000 que señala que los saldos por deducir a los que la norma se refiere son los existentes "... a la fecha de vigencia de la presente ley...", en el sentido que el mismo sólo puede aplicarse en la vigencia fiscal siguiente a la de la vigencia de la ley, esto es que, en consonancia con el artículo 338 de la Carta, los contribuyentes que hasta el último día del año 2000 se hayan hecho acreedores al beneficio tributario previsto en el artículo 115-1 del Estatuto Tributario (artículo 18 de la Ley 488 de 1998), podrán solicitarlo en la declaración de renta correspondiente al año gravable 2000.

3.3. IVA de activos fijos descontable del impuesto de renta

El descuento tributario del IVA pagado en la adquisición o nacionalización de activos fijos establecido por la Ley 6ª de 1992, fue derogado por la Ley 488 de 1998. Inicialmente tal descuento debía aplicarse al impuesto de renta del mismo año de la nacionalización o adquisición de los activos. Posteriormente, la Ley 223 de 1995 dispuso que cuando ello no fuese posible, los contribuyentes podrían solicitarlo en los años subsiguientes, sin imponer un límite temporal. La Ley 488 dispuso que quienes para la fecha de expedición de esa ley tuviesen saldos pendientes por descontar, podrían solicitarlos dentro de los cinco años siguientes.

Esta última disposición de la Ley 488 de 1998, o sea aquella mediante la cual se estableció un plazo de cinco años para solicitar el beneficio ya causado, fue demandada ante la Corte, por considerar el actor que la misma tenía alcance retroactivo y afectaba derechos adquiridos de los contribuyentes. Dicha demanda fue resuelta mediante Sentencia C-926 de 2000, en la cual la Corte hizo una distinción: Los contribuyentes que para el momento de expedirse la Ley 488 de 1998 ya se hubiesen hecho acreedores al beneficio del descuento tributario, tenían una situación jurídica consolidada respecto de su posibilidad de solicitar tal descuento. Sin embargo, encontró la Corte que tal situación no se predicaba respecto de la oportunidad para hacer la solicitud y que el hecho de que el legislador no hubiese fijado un límite temporal para el efecto no quería decir que no pudiese hacerlo en el futuro. En consecuencia, la Corte declaró exequible la disposición acusada, al encontrar que la misma se desarrollaba dentro del ámbito de configuración que en materia tributaria tiene el legislador y que, más que desconocer un derecho, por el contrario, implicaba una previsión de legislador orientada a protegerlo, cuando al derogar el beneficio dispone la oportunidad para que quienes ya se hicieron acreedores al mismo puedan solicitarlo.

Tal decisión de la Corte responde a la aplicación del principio de la confianza legítima que se deriva del artículo 83 de la Constitución, en la medida en que si bien no podía predicarse que respecto de la oportunidad para solicitar el descuento existiese una situación jurídica consolidada, si cabía pensar en que el contribuyente podía tener una expectativa fundada en

que tal oportunidad se le brindase de una manera razonable, en función de los fines a los que obedeció la medida. Esto es, si la oportunidad para solicitar el descuento en los períodos subsiguientes obedeció a la consideración de que en ocasiones no era posible que el mismo se solicitase en un solo período gravable, el plazo que luego se fijase para ese efecto, debía ser congruente con ese objetivo. Y ese fue el análisis de razonabilidad que hizo la Corte en su momento.

El mismo análisis cabe en la presente oportunidad, porque no obstante que el legislador había determinado en cinco años el plazo que hasta 1998 era indefinido, ello no quiere decir que, respetando la situación consolidada en cabeza de quienes se hubiesen hecho acreedores al beneficio con anterioridad y por virtud de la cual deben tener la oportunidad para hacerlo efectivo, el legislador, en ejercicio de su potestad de configuración, no pueda variar el plazo cuando existan razones que así lo justifiquen. Sin embargo, si bien en este caso, respecto del plazo fijado con anterioridad, el legislador no se enfrenta a una situación jurídica consolidada, si debe respetar la confianza legítima que se ha generado en los beneficiarios, confianza que radica en que el plazo habrá de ser razonable en función de su suficiencia para que el beneficio pueda hacerse efectivo en ese término.

Como quiera que ya la Corte se había pronunciado sobre la razonabilidad del plazo de cinco años no podría el legislador, sin desconocer la confianza legítima, reducir ese plazo.

No obstante que en este proceso no se demandó el artículo 134 de la Ley, que deroga el artículo 115-1 del Estatuto Tributario, lo cual impide un pronunciamiento de la Corte sobre esa disposición, la exequibilidad del artículo demandado se hará depender de que su alcance no sea el de desconocer el plazo de cinco años que por virtud del artículo 115-1 del Estatuto Tributario se había otorgado para que quienes ya se hubiesen hecho acreedores al beneficio del descuento tributario, pudiesen hacerlo efectivo.

VII. DECISION

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución, oído el concepto del Procurador General de la Nación y surtidos los trámites que ordena el Decreto 2067 de 1991,

RESUELVE :

Declarase la EXEQUIBILIDAD del artículo 52 de la Ley 633 de 2001, bajo el entendido de que su aplicación será para el siguiente periodo fiscal y que se respetará el plazo inicial de cinco años fijado por el artículo 115-1 del Estatuto Tributario para el ejercicio del descuento tributario a que allí se hace mención.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 16 y 18 del Decreto 2067 de 1991, notifíquese, comuníquese, publíquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

RODRIGO UPRIMNY YEPES

Magistrado

Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

Aclaración de voto a la Sentencia C-1215/01

BENEFICIO TRIBUTARIO-Plazo para solicitud que no tenía término constituye situación consolidada (Aclaración de voto)

Cuando la oportunidad para solicitar un descuento tributario que no tenía un término para su ejercicio, deja de ser indeterminada porque el propio legislador establece un plazo para hacerlo, dicho plazo entra a formar parte de la situación jurídica consolidada en cabeza de los contribuyentes.

Referencia: expediente D- 3562

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 52 de la Ley 633 de 2000.

Actor: Mario Esteban Villa Arbeláez.

Magistrado Ponente:

Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL

No obstante que comparto la decisión adoptada por la Corte en esta Sentencia, en cuanto que con ella se protege la situación de quien con anterioridad a la expedición de la Ley 488 de 1998 se había hecho acreedor al beneficio del descuento tributario del IVA pagado en la adquisición o nacionalización de activos fijos, en relación con el plazo para hacer efectivo ese descuento, con el acostumbrado respeto presento algunas precisiones y diferencias de criterio en torno a los fundamentos de tal determinación.

Así, a partir de la expedición de la Ley 223 de 1995, la persona jurídica que se aprestase a invertir en activos fijos tenía la certeza de que, conforme a la ley, podría solicitar como descuento del impuesto de renta el IVA que pagase en la adquisición o nacionalización de los mismos, y podía abrigar una confianza legítima en que tal solicitud podría hacerla en los períodos gravables que razonablemente se considerasen necesarios o suficientes para el efecto. Con la expedición de la ley 488 de 1998, quien hubiese efectuado la inversión en los anteriores términos sabía con certeza que los saldos pendientes por descontar podría solicitarlos dentro de los cinco años siguientes. A partir de ese momento, el legislador ya no está habilitado para afectar ese plazo, puesto que el mismo se ha movido del campo de la confianza legítima, al que es propio de las situaciones jurídicas consolidadas.

Por las anteriores consideraciones resulta claro que la norma demandada, al reducir a un año, hasta el fin de 2001, el plazo que conforme a la Ley 488 de 1998 debía extenderse hasta el año 2003, desconoce una situación jurídica consolidada y es, por lo tanto, contraria a la Constitución, por desconocer lo previsto en sus artículos 58 y 363. Así, la respuesta más adecuada al problema constitucional que se había planteado habría exigido integrar la unidad normativa con el artículo 134 de la misma Ley, en el aparte en el que se deroga el artículo 115-1 del Estatuto Tributario, en cuanto que tal derogatoria cobija el plazo de cinco años contenido en la Ley 488 de 1998. Así se planteaba en la ponencia original que se puso a consideración de la Sala.

No fue ese el entendimiento de la mayoría que limitó su pronunciamiento al texto demandado, examinado en función del principio de la confianza legítima, por contrariar el cual declaró la exequibilidad condicionada de la disposición acusada.

El hecho de que el condicionamiento, si bien mantiene el texto de la norma, excluye el contenido normativo que se considera inconstitucional, explica mi adhesión a la decisión adoptada en esta Sentencia.

Fecha ut supra,

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado