

C-131-97

Sentencia C-131/97

INCONSTITUCIONALIDAD POR CONSECUENCIA EN DECLARACION DE EMERGENCIA-Medidas en materia de impuestos nacionales

Referencia: Expediente RE-092

Revisión constitucional del decreto legislativo No. 150 del 21 de enero de 1997 “Por medio del cual se dictan medidas en materia de impuestos nacionales y se expiden otras disposiciones.”

Magistrado Ponente:

Dr. CARLOS GAVIRIA DIAZ

Santafé de Bogotá, D.C., diecinueve (19) de marzo de mil novecientos noventa y siete (1997).

I. ANTECEDENTES

La Presidencia de la República remitió a esta Corporación, fuera del término previsto en el párrafo del artículo 215 del Estatuto Superior, copia del decreto legislativo No. 150 del 21 de enero de 1997 “Por medio del cual se dictan medidas en materia de impuestos nacionales y se expiden otras disposiciones”, para efectos de su revisión constitucional.

Dado el incumplimiento de los términos por parte de la Presidencia de la República, se procedió a aprehender de oficio el conocimiento, tal como lo ordena la norma primeramente citada.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales exigidos para procesos de esta índole, procede la Corte a examinar el ordenamiento respectivo.

II. TEXTO DEL DECRETO OBJETO DE REVISION

21 DE ENERO DE 1997

Por medio del cual se dictan medidas en materia de impuestos nacionales y se expiden otras disposiciones

EL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA

en ejercicio de las facultades otorgadas por el artículo 215 de la Constitución Política de Colombia,

y en desarrollo de lo establecido por el Decreto 80 de 1997, declaratorio del Estado de Emergencia Económica y Social, y

CONSIDERANDO

Que mediante Decreto 80 de enero 13 de 1997 se declaró el Estado de Emergencia Económica y Social hasta el 4 de febrero de 1997, por las razones en él señaladas;

Que de conformidad con lo establecido por el artículo 215 de la Constitución Política, el Presidente de la República con la firma de todos los Ministros puede dictar decretos con fuerza de ley para conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos;

Que se hace necesario establecer medidas que eviten el endeudamiento externo del Gobierno Nacional para superar el déficit fiscal de la Nación, ya que ello implicaría la consecuente sobrevaluación del peso y por ende la pérdida de competitividad de la industria nacional frente a los mercados internacionales;

Que el recaudo por concepto de impuesto a la renta ha venido cayendo desde 1991, y se ha agravado ostensiblemente en el último año, como consecuencia de la desaceleración económica, aunando lo anterior a la existencia de beneficios fiscales concurrentes y al desarrollo de novedosas formas de elusión y evasión fiscal;

Que aunque el dinamismo del impuesto a las ventas ha sido mayor al registrado en el impuesto a la renta, la existencia de un gran universo de actividades, bienes exentos y excluidos del impuesto, han recargado y concentrado el tributo;

Que se hace necesario dictar medidas destinadas a conjurar las causas que dieron lugar a la declaratoria de Emergencia Económica y Social, para impedir la extensión de sus efectos,

siendo indispensable racionalizar de manera inmediata los tributos y los beneficios existentes;

DECRETA

Artículo 1. Racionalización de beneficios tributarios.

Los beneficios tributarios que disminuyan el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente en el respectivo ejercicio gravable, en ningún caso podrán afectar en conjunto el valor de dicho impuesto en una suma superior al 60%, computada antes de restar los efectos de tales beneficios.

Para los fines previstos en este artículo, se entienden como beneficios tributarios los siguientes:

- a) Ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional;
- b) Las deducciones por donaciones;
- c) Las rentas exentas y las exenciones del impuesto sobre la renta;
- d) Los descuentos tributarios.

No estarán sujetos al límite establecido en este artículo los conceptos mencionados en los siguientes artículos del Estatuto Tributario:

- a) El componente inflacionario de los rendimientos financieros, para los contribuyentes no sujetos al régimen de ajustes por inflación del artículo 38.
- b) Las indemnizaciones por seguro de daño del artículo 45;
- c) Los gananciales del artículo 47.

Artículo 2. No estarán sujetos a la limitación prevista en el artículo anterior, las utilidades contempladas en los artículos del Estatuto Tributario mencionados a continuación: la parte de la utilidad en enajenación de acciones o cuotas de interés social, del primer inciso del artículo 36-1; los dividendos y participaciones distribuidos como no gravables por la sociedad

que genera las respectivas utilidades, señalados en el artículo 49; la distribución de utilidades por liquidación de sociedades limitadas o asimiladas a que se refiere el artículo 51; y los rendimientos de los Fondos Mutuos de Inversión, Fondos de Inversión, y los Fondos de Valores provenientes de la inversión en acciones y bonos convertibles en acciones, en la parte que provenga de los dividendos a que hace referencia el artículo 56;

Tampoco estarán sujetos al límite establecido en el artículo primero, los ingresos por concepto de las recompensas consagradas en el artículo 42 del Estatuto Tributario, ni los derivados de la enajenación de terneros nacidos en el mismo año, a que se refiere el artículo 46 del mismo Estatuto.

Artículo 3. Las rentas exentas mencionadas en los siguientes artículos del Estatuto Tributario, no quedan comprendidas en la limitación que consagra el artículo primero: las rentas de trabajo contempladas en el artículo 206; las de las empresas comunitarias del artículo 209; las de los Fondos Ganaderos constituidos como sociedades anónimas abiertas, del artículo 217 y las de las empresas editoriales de los artículos 229 y 230.

Tampoco están sujetas a este límite las rentas exentas de las loterías y licoreras del artículo 211-1, y las de las empresas contempladas en el artículo 211 del Estatuto Tributario, siempre que tengan el carácter de Entidades Oficiales, o Sociedades de Economía Mixta en las cuales el Estado tenga una participación no inferior al 90%.

Artículo 4. Se excluyen del límite establecido en el artículo primero, los descuentos tributarios por impuestos pagados en el exterior, del artículo 254, los de las empresas colombianas de transporte internacional del artículo 245, las exenciones otorgadas a las empresas señaladas en el segundo inciso del artículo segundo de la Ley 218 de 1995 y las que favorecen a las empresas mencionadas en el artículo 224 del Estatuto Tributario.

El mismo tratamiento será otorgado a los Usuarios Operadores de Zonas Francas Industriales de Bienes y Servicios, por lo ingresos obtenidos en el desarrollo de las actividades autorizadas dentro de la respectiva Zona, y a las rentas exentas de los usuarios industriales de las mismas zonas, vinculadas con las ventas a mercados externos.

Artículo 5. Beneficios fiscales concurrentes.

Teniendo en cuenta el principio de que el mismo hecho económico no puede generar, en ningún tiempo, más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente, la solicitud de beneficios múltiples, basados en el mismo hecho, ocasiona la pérdida de todos los beneficios solicitados con fundamento en el mismo hecho económico, sin perjuicio de las sanciones por inexactitud a que haya lugar.

Para los efectos de este artículo, se consideran beneficios tributarios los ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional, las deducciones, los costos, los descuentos tributarios y las exenciones.

Parágrafo. Para los mismos efectos, la inversión de considera un hecho económico diferente a la utilidad o renta que genera.

Artículo 6. El numeral 2 del artículo 125-2 del Estatuto Tributario quedará así:

2. Cuando se donen títulos valores, se estimarán a precios de mercado de acuerdo con el procedimiento establecido por la Superintendencia de Valores. Cuando se donen otros activos, su valor se estimará por el costo de adquisición más los ajustes por inflación efectuados hasta la fecha de la donación, menos las depreciaciones acumuladas hasta esa misma fecha.

Artículo 7. Adiciónase el artículo 24 del Estatuto Tributario con el siguiente numeral:

16. Los pagos que realicen las filiales o sucursales, subsidiarias o agencias en Colombia de sociedades extranjeras a sus casas matrices u oficinas en el exterior, con excepción de los originados en la adquisición de bienes materiales.

Salvo prueba en contrario, cuando a un contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios o responsable del impuesto sobre las ventas, se le compruebe que no está facturando o facturar sin el cumplimiento de los requisitos legales o se le determinen ingresos no declarados o costos, gastos, pasivos, descuentos tributarios o impuestos descontables inexistentes, se le aplicará la siguiente presunción según corresponda, tomando la presión del sector económico incrementada en un cincuenta por ciento (50%), correspondiente al año o periodo gravable respectivo y multiplicándola por los ingresos brutos de dicho periodo gravable.

Para el impuesto de renta, la presión del sector económico se calcula tomando el impuesto a cargo, dividido por los ingresos netos.

Para el impuesto sobre las ventas, la presión del sector económico se calcula tomando el saldo a pagar del periodo fiscal, dividido por los ingresos por operaciones gravadas.

Cuando la presión del contribuyente establecida conforme a los parámetros anteriores resulte inferior a la presión del sector incrementada en un cincuenta por ciento (50%), se le aplicará esta última para determinar el impuesto a cargo en renta o el saldo a pagar en el impuesto sobre las ventas, sin perjuicio de que la investigación adelantada por los funcionarios fiscalizadores arroje valores de impuesto a cargo o saldo a pagar superiores a los obtenidos con la aplicación de la presunción.

La presunción aquí establecida se aplicará sin perjuicio de la sanción por inexactitud y los intereses moratorios correspondientes.

Artículo 9. Los dos primeros incisos del artículo 366-1 del Estatuto Tributario quedarán así:

“Sin perjuicio de las retenciones en la fuente consagradas en las disposiciones vigentes, el Gobierno Nacional podrá señalar porcentajes de retención en la fuente no superiores al treinta por ciento (30%) del respectivo pago o abono en cuenta, cuando se trate de ingresos constitutivos de renta o ganancia ocasional provenientes del exterior, independientemente de la clase de beneficiarios de los mismos.

La tarifa de retención en la fuente para los ingresos provenientes del exterior, constitutivos de renta o de ganancia ocasional, que perciban los contribuyentes no obligados a presentar declaración de renta y complementarios, es del seis por ciento (6%), independientemente de la naturaleza de los beneficiarios de dichos ingresos. La tarifa de retención en la fuente para los contribuyentes obligados a declarar será la señalada por el Gobierno Nacional”.

Artículo 10. Adiciónase el artículo 90 del Estatuto Tributario con el siguiente inciso:

Cuando se enajenen acciones, se coticen o no en bolsa, o cuotas de interés social, su valor de enajenación comercial para efectos fiscales no podrá ser inferior en más de un 25% al valor intrínseco de las respectivas acciones u cuotas de interés social. Entiéndese por valor intrínseco el resultante de dividir el patrimonio líquido de la sociedad establecido al último

día del periodo gravable inmediatamente anterior a la fecha de la enajenación, entre el número de acciones o cuotas de interés en circulación o en poder de los socios o accionistas.

Artículo 11. Adiciónase el artículo 126-1 del Estatuto Tributario con el siguiente párrafo:

Parágrafo 2. Teniendo en cuenta que el monto de los aportes voluntarios del empleador constituye un ingreso gravable para el trabajador, dicho monto es deducible en la determinación del impuesto de renta del empleador, a condición de que se cumplan los requisitos exigidos en las normas para este tipo de deducciones.

Artículo 12. Adiciónase el artículo 816 del Estatuto Tributario con el siguiente párrafo:

Artículo 13. El artículo 794 del Estatuto Tributario, quedará así:

Artículo 794. Responsabilidad solidaria de los socios y accionistas por los impuestos de la sociedad.

Los socios, copartícipes, asociados, cooperados, accionistas y comuneros, responden solidariamente por los impuestos, sanciones, intereses y actualizaciones por inflación de las obligaciones a cargo de sus respectivas sociedades, a prorrata de sus aportes y acciones en la misma y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo periodo gravable.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a los accionistas de sociedades inscritas en bolsas de valores, a los miembros de los fondos de empleados, a los miembros de los fondos de pensiones e invalidez y a los suscriptores de los fondos de inversión y de los fondos mutuos de inversión.

Artículo 14. Adiciónase el literal a) del artículo 623 del Estatuto Tributario con el siguiente inciso:

igualmente, las entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria deberán informar los números de las respectivas cuentas.

Artículo 15. Adiciónase el artículo 631 del Estatuto Tributario con el siguiente literal:

1. Apellidos y nombre o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que durante el respectivo año hayan realizado apertura de cuentas corrientes, de ahorro o en fondos comunes, con la indicación del número de las cuentas y los apellidos y nombres o razón social y NIT de las personas autorizadas a girar contra las mismas.

Artículo 16. El artículo 116 del Estatuto Tributario quedará así:

Las regalías que los organismos descentralizados deban pagar conforme a disposiciones vigentes, a la Nación u otras entidades territoriales, serán deducibles de la renta bruta del respectivo contribuyente, siempre y cuando cumplan los requisitos que para su deducibilidad exigen las normas vigentes.

Artículo 17. La exención prevista en el artículo 6 de la Ley 218 de 1995 no cubre las materias primas agropecuarias o pesqueras, ni las materias primas industriales producidas en la Subregión Andina. Tampoco es aplicable a los equipos o enseres que no se destinen en forma directa a la producción, tales como los vehículos, muebles y otros elementos destinados a la administración de la empresa y a la comercialización de los productos.

Artículo 18. Los beneficios tributarios que disminuyan el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente en el respectivo ejercicio gravable, como resultado de leyes que benefician a determinadas regiones, por las inversiones realizadas en las respectivas localidades, en ningún caso podrán exceder en conjunto el diez por ciento (10%) del impuesto de renta a cargo del inversionista, en cada año gravable.

Para los fines de este artículo se entiende por beneficios tributarios los señalados en el artículo primero de este decreto.

Parágrafo. Quedan a salvo las exenciones otorgadas a las empresas establecidas en las regiones beneficiadas, las cuales no están sujetas a la limitación prevista en este artículo.

Artículo 19. Adiciónase el artículo 420 del Estatuto Tributario con el siguiente parágrafo:

Parágrafo 3. Para la prestación de servicios en el territorio nacional se aplicarán las siguientes reglas:

Los servicios se considerarán prestados en la sede del prestador del servicio, salvo en los

siguientes eventos:

1. Los servicios relacionados con bienes inmuebles se entenderán prestados en el lugar de su ubicación.
2. Los siguientes servicios se entenderán prestados en el lugar donde se realicen materialmente:
 - a. Los de carácter cultural, artístico, así como lo relativo a la organización de los mismos.
 - b. Los de carga y descarga, transbordo y almacenaje.
3. Los siguientes servicios se considerarán prestados en la sede del destinatario o beneficiario:
 - a. Los servicios de arrendamiento o licencias de uso y explotación de bienes incorporeales o intangibles, incluidos los derechos de propiedad intelectual o industrial.
 - b. Los servicios profesionales de consultoría, asesoría y auditoría.
 - c. Los arrendamientos de bienes muebles corporales.
 - d. Los servicios de traducción, corrección o composición de texto.
 - e. Los servicios de seguro, reaseguro y coaseguro salvo los expresamente exceptuados.
 - f. Los realizados en bienes muebles corporales.

Lo previsto por el numeral tercero del presente artículo se entiende sin perjuicio de lo dispuesto por el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario.

Artículo 21. Títulos de Descuento Tributario.

Créanse los títulos de Descuento Tributario (TDT) de la Nación, no negociables, cuyo único beneficiario es la Nación, destinados a pagar los tributos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con excepción del impuesto sobre la renta y

complementarios, que se causen en proyectos de inversión de impacto regional financiados con recursos del Presupuesto Nacional, en la proporción que estos recursos financien el proyecto y en las condiciones que establezca el Gobierno Nacional.

La emisión y entrega de los TDT las efectuará la Dirección del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con fundamento en la información que le suministre el Organo o entidad ejecutora y con cargo a los respectivos proyectos de inversión.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, adoptará los procedimientos que considere necesarios a fin de autorizar y controlar el pago de los impuestos nacionales con los Títulos de descuento Tributario, TDT.

Artículo 22. Para efectos de los beneficios previstos en los artículos 14, 15 y 16 de la Ley 10 de 1991, se excluyen las rentas provenientes del ejercicio de profesiones liberales y los servicios inherentes a las mismas.

Artículo 23. Vigencia y Derogaciones.

El presente decreto rige a partir de la fecha de su publicación y deroga los artículos 53, 90-1, 115; el inciso final del artículo 795-1; inciso segundo del artículo 851; inciso quinto del artículo 863 del Estatuto Tributario, y artículo 104 inciso 2 de la Ley 223 de 1995, y modifica transitoriamente el artículo 366-1 del Estatuto Tributario.

PUBLIQUESE Y CUMPLASE,

Dado en Santafé de Bogotá, D.C. a los 21 enero 1997

(siguen firmas)

III. PRUEBAS

1. El Ministro de Hacienda y Crédito Público y el Director de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales respondieron a las preguntas hechas por el magistrado ponente, cuyos apartes

pertinentes

serán transcritos en el acápite correspondiente a las consideraciones de la Corte.

2. Atendiendo la invitación hecha por el magistrado ponente distintos entes universitarios y especialistas en la materia, presentaron escritos, en los que se exponen argumentos destinados a controvertir las medidas adoptadas en el decreto objeto de revisión, así:

2.1 El Decano de la Facultad de Economía de la Universidad del Rosario, sostiene que “el elemento fundamental del análisis económico para todo inversionista es la estabilidad de las variables que determinan la rentabilidad esperada, estímulo de su actividad empresarial. Las inversiones a largo plazo pueden ser susceptibles de cambio “pero no debe serlo de acontecimientos abruptos generadores de incertidumbre e impacto sorpresivo sobre los rendimientos esperados, como es el caso de las normas contenidas en el decreto 150/97”. La limitación de beneficios tributarios, con algunas excepciones, trae consigo una situación inesperada para los inversionistas.

Los estímulos obtenidos por los exportadores para apoyar su tenacidad empresarial se constituyen en factores de alta sensibilidad y, por tanto, toda modificación significativa en ellos deteriora la capacidad de competencia lograda en mercados externos. Por tanto, es claro que al afectar los certificados de reembolso tributario con la limitación decretada, los exportadores se ven notoriamente menoscabados en su posición competitiva, afectando de esta manera el empleo.

A renglón seguido anota que no se puede aceptar que primero se incentive a los inversionistas para que inviertan en zonas especiales, en este caso en regiones afectadas por desastres como el contemplado en la ley 218/95, para luego en forma inesperada y significativa disminuir tal incentivo del 100% al 10%, como se lee en el decreto que se analiza, afectando de esta manera al inversionista al cambiar las reglas de juego lo que derivaría en perjuicio, incertidumbre y desconcierto.

Luego se refiere al artículo 5o. del decreto, objeto de examen, resaltando la imprecisión de que adolece al denominar a los “costos” como “beneficios tributarios”, “así sea sólo para efectos procedimentales tributarios en relación con los beneficios fiscales concurrentes, lo cual conduce a confusión en la asimilación y aplicación de conceptos propios de la disciplina

económica y a equívocos en evaluaciones de casos concretos.”

Finalmente, reitera que “los fenómenos conducentes a la situación de endeudamiento externo, destacando aquí el del Gobierno Nacional, han sido previsibles, resistibles y en ninguna forma calificables de repentinos o accidentales.”

2.2 El Rector de la Universidad de Los Andes y el decano de la Facultad de Economía de la misma, consideran que la creación o modificación de tributos de acuerdo con lo establecido en el artículo 215 de la Constitución, “son las únicas normas que, en principio, adquieren el carácter de transitorias. Dado que la vigencia fiscal es anual, las medidas de este tipo adoptadas en el decreto 150 de 1997, regirán por lo que resta de 1997 y hasta el 31 de diciembre de 1998, que es cuando finaliza la siguiente vigencia fiscal, salvo que el Congreso les de el carácter de permanentes”. Entonces, “para que las normas sobre el impuesto a la renta a que se refiere el decreto 150 de 1997 puedan entrar en vigencia, es necesario que transcurra la presente vigencia fiscal, es decir, que sólo podrá hacerse efectiva la modificación, desde el 1o. de enero de 1998, y como la contribución de este impuesto (el de renta) se paga al finalizar la vigencia fiscal, los recursos provenientes de dicho impuesto sólo los recibiría el Estado en el año de 1999. Cabe entonces preguntarse, ¿por qué el mencionado decreto modifica el régimen del impuesto a la renta, si los resultados sólo podrán cobrarse efectivamente en 1999?”.

Y, agregan que si el objetivo de las medidas adoptadas como lo ordena la Constitución es conjurar la crisis y evitar la extensión de sus efectos “es evidente que los dineros recaudados por concepto del impuesto a la renta, no podrán servir a corto plazo para mejorar la situación actual, sobretodo en lo que hace referencia al déficit actual, ya que sólo podrán obtenerse en 1999. Esto significa que el Gobierno durante este año y si así lo quisiera, mediante la convocatoria a sesiones extraordinarias del Congreso, podría presentar un proyecto de ley para que fuera aprobado con los mismos efectos del decreto comentado y, respetando la misma garantía cuestionada. Esto hace concluir que tal norma (decreto 150) no obedece a un hecho sobreviniente, ni conjura los efectos de una crisis, ya que una ley ordinaria conseguiría los mismos propósitos.”

Ahora bien: si el decreto 150/97 busca “disminuir los beneficios tributarios con el fin de que el impuesto a cargo del contribuyente sea mayor”, tendría que entrar a operar en el presente

año, para solucionar la supuesta crisis que está ocurriendo que no da espera, y como no es así, tal ordenamiento es inconstitucional por violar el artículo 338 de la Carta.”

De otro lado, consideran que en el decreto que declara la emergencia económica y social se aduce que los beneficios tributarios hacen perder eficacia a los impuestos y, por ende, constituye una de las razones de la disminución en el recaudo de los ingresos, lo cual no es cierto, pues las causas del bajo recaudo son “la incapacidad del Estado para recaudarlos, cobrarlos y para controlar los altos niveles de evasión y elusión, entre otras. La disminución de los mencionados beneficios es una vía fácil y superficial para aumentar los recursos provenientes de las contribuciones, pero de ninguna manera constituye una solución de fondo al problema. No debe olvidarse que todos los beneficios tributarios tienen origen en leyes de la República y no en la voluntad de los contribuyentes. Resulta entonces incomprensible aceptar que sea la misma ley la que genere problemas que den origen a un estado de excepción.”

La disminución de los beneficios tributarios al 60% afecta un incentivo significativo para el contribuyente, como el de las donaciones para el sector de la educación, pues además de que el contribuyente está transfiriendo sumas para el sector de la educación, que en principio corresponderían al Estado, constituye un desestímulo para las donaciones a dicho sector. “Esta consecuencia negativa puede observarse sobretodo en las universidades privadas, las cuales no reciben aportes del Estado. Y, en consecuencia, se ven obligadas a financiarse con recursos propios, lo cual evidentemente se verá reflejado en un aumento en el valor de las matrículas.”

“Si es el contribuyente el que efectivamente dirige directamente un recurso a la prestación de un servicio público, como es el de la educación, a través de donaciones, en el fondo esto puede contribuir a una disminución del gasto público, por parte del propio Estado, ya que ese mismo costo lo asume el particular donante, sin perjuicio, obviamente, del menor ingreso que pueda recibir el Gobierno.” Y se preguntan ¿por qué el Congreso al expedir la ley 344/96 sobre racionalización del gasto público no incluyó las medidas que hoy se adoptan en el decreto de emergencia, las que el Gobierno propuso y fueron negadas, lo cual hace perder legitimidad al proceso de declaratoria de emergencia. Es evidente que no ha habido cambios drásticos ni hechos sobrevinientes desde lo primero hasta hoy..... ”

Más adelante aluden a una de las causas que originaron la declaración de emergencia cual es la revaluación sobreviniente por un acelerado endeudamiento externo, lo que en su criterio, “en más del 50% fue autorizado por acciones del mismo Gobierno que podrían haberse evitado, y de una gran acumulación de reservas internacionales a finales de 1996, que según los expertos del Banco de la República fue ocasionado, en más de un 90%, por acciones u omisiones del Gobierno, lo cual haría perfectamente previsibles las circunstancias que se alegan como pretextos para invocar la emergencia. Por su parte, el decreto 150 pretende elevar los recaudos fiscales del Gobierno, especialmente en 1998, mediante la eliminación de los beneficios fiscales previstos en la ley. Como consecuencia, se concluye que el Decreto 150/97 no tiene relación directa con las causas que, según el Gobierno, justificaron la expedición de la emergencia económica.”

Finalmente señalan que las únicas disposiciones del decreto 150/97, objeto de análisis, que originan incremento de los ingresos fiscales durante 1997 son los artículos 9 y 20. El primero incrementa la retención en la fuente para los ingresos provenientes del exterior, y, el segundo establece el cobro del IVA al servicio de televisión por cable. “Los demás artículos del decreto citado hacen referencia a la reducción de los beneficios fiscales previstos para el impuesto a la renta, cuyos recaudos se esperan sólo para 1999. Efectivamente, la eliminación de los beneficios fiscales se aplican al impuesto a la renta del año 1998.”

Para concluir dicen que si el Gobierno pretende atacar las causas de la revaluación del peso, “en lugar de incrementar los impuestos para recaudar mayores tributos en los años venideros, debería tomar medidas drásticas destinadas a eliminar o disminuir el exceso de su gasto sobre sus ingresos, el cual alcanza el 4% del producto interno bruto.....”.

2.3 La doctora Alba Lucía Orozco considera que la causal aducida en los decretos que declaran la emergencia y el que es objeto de revisión, sobre la “abrupta e intempestiva reducción en los recaudos de los impuestos, no es real y, por tanto, no justifica las medidas adoptadas por el decreto 150/97”, pues de acuerdo con las estadísticas presentadas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, las cuales adjunta, el recaudo fue superior al proyectado por esa entidad, en consecuencia, mal puede señalarse que tales recaudos descendieron sorpresivamente a finales de 1996.

Los artículos 1, 2, 3 y 4 del decreto 150 de 1997, que se refieren al límite de los beneficios tributarios “acaban de tajo con la capitalización de utilidades en las sociedades, ya que la distribución de utilidades en efectivo conserva su exención, al paso que la capitalización de reservas se grava. Igualmente, se propina un golpe mortal a la transacción de acciones en bolsa, pues la utilidad que hoy está exenta se gravará en un 40%, y para los exportadores, se establece un gravamen al 40% de los CERT recibidos”. Además, no guardan relación de conexidad con la emergencia ni están destinados a conjurar la crisis fiscal como se verá en seguida:

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 338 de la Carta, el período gravable va de enero 1o. a diciembre 31, entonces las normas que regulan el impuesto de renta “no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia del decreto. Esto significa que tales artículos sólo se aplicarán a partir del período 1998, cuyas declaraciones de renta se presentan en 1999, de tal suerte que los recaudos esperados por tal concepto sólo se obtendrán en 1999.

Pero aún si se sostiene que la emergencia económica es de aplicación inmediata y no es aplicable el artículo 338 de la Carta, “las normas objeto de análisis no producen efectos inmediatos sino que éstos surtirían sus efectos en 1998, una vez se presenten las declaraciones de renta del año 1997 y se empiecen a percibir recaudos por tal concepto”, lo que demuestra que las citadas disposiciones del decreto 150/97 bien podían ser expedidas por el Congreso a través de legislación ordinaria, en cualquier momento de 1997.

La mayoría de los beneficios que han sido eliminados existen en la legislación tributaria desde hace muchos años, sus efectos en el recaudo del impuesto a la renta se ha observado desde años anteriores a 1996, entonces no puede afirmarse que se haya creado una crisis imprevisible en los últimos meses de 1996, imposible de conjurar a través del legislador ordinario. De otra parte, vale la pena recordar que en la ley 223/95 se consagraron varios beneficios tributarios cuyos efectos sólo se manifestarán a partir de abril de 1997, cuando se presenten las declaraciones de renta del año gravable de 1996. Entonces no se puede afirmar que tales beneficios sean los causantes de la crisis fiscal que dió origen a la emergencia.

El artículo 5o. del decreto bajo examen, otorga a los “costos” y las “deducciones”, el carácter de “beneficios tributarios”, variando así la naturaleza del impuesto sobre la renta, que es un gravamen a la utilidad de los contribuyentes, el cual se determina una vez descontados los costos y los gastos en que ha incurrido el empresario para generar su ingreso. “Pretender que los costos y los gastos son beneficios y que además no pueden ser concurrentes implica que el impuesto deja de ser un gravamen a la utilidad, a la renta, para convertirse en un gravamen al ingreso. “Norma similar había sido presentada en el proyecto de ley que se convirtió en la 344/96, la cual fue retirada a petición del Gobierno. No se entiende cómo el Gobierno en diciembre de 1996 retira la norma y luego la incorpora al decreto de emergencia”.

La inconstitucionalidad del artículo 5o. se deriva de tres puntos a saber: porque sus efectos se verán sólo en las declaraciones de 1998 que se recaudan en 1999, entonces no se conjura la crisis. El recaudo creció en términos reales entonces no se puede afirmar que la reducción en los recaudos de 1996 provenga de tales normas, ni que éste sea un hecho inesperado o sobreviniente, imposible de conjurar con medidas ordinarias.

Sobre los artículos 6 y 7 aduce estas mismas razones de inconstitucionalidad.

En lo que respecta al artículo 8o. dice que es inconstitucional por no tener relación de causalidad con la emergencia, no conjurar la crisis y bien podía haberse tramitado por vía ordinaria. Además de que los efectos de la norma se evidenciarán en 4 o 5 años aplicando el procedimiento actual contenido en los artículos 702 y siguientes del Estatuto Tributario.

Sobre los artículos 9 y 10 expone los mismos argumentos anteriores, pero respecto al 10, hace una anotación adicional en el sentido de que modifica las reglas de la oferta y la demanda en la compra y venta de acciones y no combate la evasión.

En cuanto al artículo 11 dice que antes de la expedición de este artículo “los aportes voluntarios de los patronos en favor de los trabajadores que se efectúan a los fondos de pensiones no estaban gravados y que tales aportes eran deducibles para el empleador”. Ahora se gravan tales rentas de los trabajadores con violación del artículo 215 de la Constitución, pues se están desmejorando sus derechos sociales. Por tanto, debe ser declarado inconstitucional.

El artículo 12 no guarda relación con la emergencia ni con la crisis que se pretende conjurar.

En lo que atañe al artículo 13 afirma que disposición similar había presentado el Gobierno en el proyecto de ley que es ahora la ley 223 de 1995, el cual fue negado por el Congreso. Además, los efectos de este artículo se materializarán en cuatro años.

Con relación a los artículos 14, 15, 16 y 17 dice que son aplicables las mismas consideraciones hechas respecto de los artículos anteriores.

El artículo 18 al eliminar el descuento tributario del 100% para los inversionistas en la zona afectada por la catástrofe del río Páez, que había sido concedido por el artículo 50. de la ley 218 de 1995, viola la Constitución, por las razones expresadas sobre el artículo 10. del mismo decreto, ya que sólo se aplica a partir de 1998 y los recaudos se obtendrán en 1999. La ley 218/95 consagró un beneficio de 10 años para las empresas que efectuaran inversiones en la zona de la catástrofe, su eliminación sólo puede operar hacia el futuro pero no puede vulnerar derechos consolidados a diciembre de 1996. La disposición estudiada no está destinada a conjurar la crisis ni a racionalizar los beneficios existentes.

El artículo 19 permite la doble tributación olvidando que el impuesto sobre las ventas se paga en el país en donde se prestan los servicios. Además, por ser una disposición que existe desde hace mucho tiempo no se ve que sea generadora de un déficit fiscal o caída repentina en los recaudos del impuesto sobre las ventas. El recaudo creció a pesar de gravar solamente los servicios generados en Colombia. El recaudo en el IVA creció en 1996 en 4.3% respecto a 1995. Entonces no hay crisis súbita en los recaudos por ese concepto. Recuérdese que el Gobierno había presentado artículo similar en el proyecto de la ley 223/95, el Congreso no lo aprobó y el Gobierno la incluye en decreto de emergencia. Por estas razones se debe declarar inconstitucional el artículo que se estudia.

En relación con el artículo 20 manifiesta, que es la única norma del decreto que tendría un efecto inmediato en los recaudos, por tratarse de un gravamen a un impuesto que opera a partir del bimestre marzo-abril entonces se ajusta a la emergencia.

El artículo 21 carece de relación con la emergencia pues se limita a crear unos títulos para el pago de impuestos, no conjura ninguna crisis.

El artículo 22 al excluir ciertos beneficios tributarios le son aplicables los argumentos expuestos para los artículos anteriores.

El artículo 23 en cuanto deroga el artículo 53 del Estatuto Tributario es inconstitucional, pues norma similar había sido presentada por el Gobierno en la ley 223/95, la cual no fue aprobada. Entonces ahora se pretende a través de la emergencia sustituir al legislador ordinario. Por otro lado esta disposición sólo surtiría efectos en las declaraciones de renta que se presenten en 1999.

En cuanto a la derogatoria del artículo 90-1 del Estatuto Tributario, se remite a las razones expuestas en relación con los artículos 1, 5 y 18 del mismo decreto.

La derogatoria del artículo 115 del Estatuto Tributario sólo operaría para el año 1998 y surtiría efectos en 1999. La derogatoria del artículo 795-1 del Estatuto Tributario es una norma procedimental que no tiene relación de causalidad con la emergencia. La derogatoria del artículo 851, inciso segundo, del Estatuto Tributario no guarda conexidad con la emergencia pues sólo tendría efectos a partir de 1998 y tiene que ver es con la eficiencia de la Administración de Impuestos, pues si esta entidad no devuelve oportunamente las sumas adeudadas a los contribuyentes esto no puede constituirse en causal de déficit fiscal. La derogatoria del inciso quinto del artículo 863 del Estatuto Tributario tampoco guarda conexidad con la emergencia, pues toca con la eficiencia de la Administración de Impuestos y ésta no es causal imprevista o inesperada de déficit fiscal.

Sobre la derogatoria del inciso 2o. del artículo 104 de la ley 223 de 1995, hace iguales consideraciones a las expuestas sobre el artículo 1o. del mismo decreto.

Para concluir señala que el Gobierno ha debido suspender las normas transitoriamente y no derogarlas pues el efecto de la derogación es la desaparición de éstas del ordenamiento jurídico.

2.4 Los Presidentes de Fenalco y de Acopi señalan que Gobierno acudiendo a normas de emergencia lo que hizo fue una reforma tributaria, cuyas normas no guardan conexidad con los motivos invocados en la declaración de emergencia, además de invadir la competencia del Congreso. En consecuencia, consideran que el decreto 150/97 debe ser declarado inexecutable por las razones que a continuación se resumen:

- “Si la causa del déficit fiscal se encuentra fundamentalmente en el deficiente manejo y asignación del gasto público, no puede aceptarse que el Gobierno utilice las medidas de emergencia económica para hacer una reforma tributaria ilegítima y antidemocrática. El desequilibrio fiscal es un problema estructural en el país. El déficit fiscal tiene una serie de causas que no se relacionan con la carencia de ingresos fiscales, sino que tienen su origen en el gasto público, el cual aumentó al 18% del PIB en 1996. La ineficiencia en la programación y asignación del gasto, sumada a la inadecuada ejecución de las nuevas responsabilidades en materia de transferencias para la atención descentralizada de servicios públicos esenciales y, las relativas a la seguridad social han agravado la situación del déficit. El Gobierno en lugar de aplicar criterios de racionalización y austeridad en el manejo del gasto público decidió crear mayores impuestos.”

- El Gobierno no tiene competencia para hacer reformas tributarias generales, lo cual es función exclusiva del Congreso. En efecto, la competencia para crear tributos le corresponde exclusivamente al Congreso como lo ordena el artículo 338 de la Carta, pues es claro que el Estado de emergencia también está incluido dentro del “tiempo de paz” a que alude esta disposición. “La alteración del orden económico que permite la declaración de emergencia, no significa que esté alterada la paz pública, por lo cual la competencia exclusiva del Congreso para imponer contribuciones, garantía democrática, no puede vulnerarse.”

Además, las medidas de emergencia deben ser extraordinarias, transitorias y estar dirigidas a conjurar en forma inmediata la crisis e impedir la extensión de sus efectos, entonces no podía el Gobierno efectuar reformas como “el aumento irracional del IVA al disminuir los beneficios tributarios limitándolos a un 60%, derogando la norma que permitía descontar de la renta impuestos locales, la imposibilidad de descontar la totalidad de los costos y deducciones para calcular la renta líquida como consecuencia de la mal entendida concurrencia de beneficios y la extensión del gravamen a ingresos que hasta el momento no se encontraban gravados, constituye indefectiblemente una forma indirecta de elevar la tarifa del impuesto a la renta.”

Luego señalan que el artículo 1o. del decreto 150/97, grava las prestaciones que reciba un contribuyente provenientes de Fondos de Pensiones, los ingresos por concepto de derechos de autor, los beneficios de empresas comunitarias extensivos a profesionales agropecuarios no obligados a presentar declaración de renta, rentas de fondos ganaderos, intereses por

deudas y bonos de reforma agraria, indemnizaciones por seguros de vida, bonos de financiamiento presupuestal y especial y enajenación de inmuebles destinados a la reforma urbana, entre otros.

En lo relativo a descuentos tributarios como las donaciones a instituciones públicas o privadas, los descuentos por reforestación, los CERT, IVA pagado en la adquisición de activos fijos, etc, son medidas que “no sólo hacen extensivo el impuesto de renta a situaciones que hasta el momento se encontraban libres de impuesto, sino que generan un desestímulo evidente a los asociados respecto de tales actividades.”

El artículo 5o. del decreto, incluye de manera incomprensible los costos y descuentos tributarios como beneficios tributarios, lo que significa que “la totalidad de los costos y descuentos, items cuyo descuento es imprescindible para determinar la base gravable del impuesto, no podrán ser restados por el contribuyente al darles el carácter de beneficio tributario”. Alterando sustancialmente la propia esencia del impuesto, “toda vez que no le permite al contribuyente restar todos los costos y descuentos que el propio esquema consagra para calcular la renta líquida establecida, por esta vía se aumenta la base gravable del impuesto”.

El artículo 11 violando el principio de legalidad parte de un supuesto no contemplado en norma preexistente, ya que contempla que los aportes voluntarios del empleador constituyen un ingreso gravable para el trabajador, ello con el fin de gravar los aportes voluntarios de los empleadores a los fondos de pensiones. Tal gravamen afecta los derechos sociales de los trabajadores en contravía de lo dispuesto en el inciso final del artículo 215 de la Carta, pues “se está afectando el derecho de los trabajadores a acceder a una pensión de vejez”.

Al derogar el decreto 150/97 el artículo 53 del Estatuto Tributario se gravó con renta y remesas los servicios de asistencia técnica prestados por extranjeros desde el exterior, como también los servicios de asistencia técnica prestados en Colombia, los que se encontraban libres del impuesto de remesas, desestimulando de esta manera “la transferencia de tecnología contemporánea para el mejoramiento de los procesos productivos.”

- El artículo 9o. del decreto subió la tarifa de retención en la fuente del 3 al 6%, para los ingresos provenientes del exterior constitutivos de renta o ganancia ocasional, que reciban los contribuyentes no obligados a presentar declaración de renta, reformando el régimen

tributario vigente “situación que lo hace inconstitucional por cuanto el Gobierno se atribuyó una función legislativa que es exclusivamente de competencia del Congreso y que bajo ningún aspecto se encuadra dentro de la autorización impositiva del artículo 215 de la Carta.”

En el artículo 19 el Gobierno al definir las reglas para determinar el lugar donde se entiende prestado el servicio para efectos del pago del IVA, terminó gravando “los servicios prestados desde el exterior a contribuyentes con domicilio en Colombia, al definirlos como servicios prestados en Colombia”.

Al eliminarse derechos y garantías de los contribuyentes se arrasó con el principio constitucional de la vigencia de un orden justo, al reformar el régimen tributario actual y “establecer presunciones de renta e IVA y se derogaron normas que le reconocían a los contribuyentes intereses por saldos a favor y que procuraban el adecuado desempeño de la DIAN en relación con las devoluciones del caso al contribuyente”.

El artículo 80. viola la presunción de buena fe e invierte la carga de la prueba en detrimento de los particulares.

La derogatoria del artículo 863 del Estatuto Tributario acabó con el derecho al pago de intereses por los saldos a favor que resulten de las declaraciones tributarias. “No se entiende que el Gobierno pretenda, cuando detenta la calidad de deudor, otorgarse prerrogativas infundadas e inequitativas, so pretexto de ser el Estado. Más reprochable aún, es que el Gobierno use el estado de emergencia para condonarse su propia mora en el cumplimiento de las funciones a su cargo.”

Al derogar el artículo 851 del Estatuto Tributario el “Gobierno exoneró a la DIAN de la responsabilidad de implementar a partir de 1998 un sistema para la devolución, de oficio, de los saldos a favor de los contribuyentes, sometiendo a los administrados a todo un calvario de trabas para hacer efectivas las prestaciones económicas a que tiene derecho.”

El artículo 18 viola el principio de la certeza jurídica al reducir en un 90% los beneficios tributarios otorgados por leyes anteriores a los empresarios que invirtieran en regiones

determinadas en regiones azotadas por desastres naturales, “pasando por alto que los administrados encauzaron sus decisiones económicas sustentándose en los beneficios que leyes como la del río Páez y la de fronteras, cambió las reglas de juego, creando un ambiente de incertidumbre que desdice de su deber de preservar un orden jurídico justo.”

Para terminar señalan que la falta de conexidad de las medidas se sustenta en que las medidas adoptadas no sólo no empiezan a regir a partir de la vigencia del decreto, “sino que por tratarse de impuestos de período la obligación se hace exigible sólo a la terminación del mismo... los impuestos de período no son tributos compatibles con un estado de emergencia, ya que su causación formal se encuentra diferida en el tiempo, luego carecen de la inmediatez requerida para solucionar una crisis.”

2.5 El Presidente de la ANDI considera que el Gobierno adujo como causa generadora de la crisis: la persistente revaluación del peso y el creciente déficit fiscal, en consecuencia, medidas como las relacionadas con los impuestos de renta y de ventas “no tienen incidencia directa alguna en el problema de la revaluación del peso”, de manera que el análisis del decreto 150/97 debe hacerse frente al déficit fiscal.

Dado que el impuesto de renta es de período anual la incidencia real “sólo se producirá en el año calendario de 1998, esto es, una vez que se haya presentado la declaración de renta por el año gravable de 1997”, lo que significa que las medidas adoptadas sólo tendrían efecto un año después de expedido el decreto, lo cual resulta paradójico con el estado de emergencia, el que requiere medidas inmediatas. Ese efecto diferido de las disposiciones conduce a pensar que las normas del decreto 150/97 se diseñaron para solucionar diversos aspectos de la legislación tributaria, “más que a lograr un incremento”.

Luego enumera los artículos que, en su criterio, no están destinados a conjurar el creciente déficit fiscal, a saber: 1, 2, 3, 4, 5, 6, 10, 18, 22, 23 en cuanto deroga el artículo 104 inciso 2o. de la ley 223 de 1995.

Las medidas que no conjuran la crisis ni impiden la extensión de sus efectos por ser normas de procedimiento o por crear nuevas exenciones son las contenidas en los artículos 12, 16 y 23 en cuanto deroga los artículos 851 inciso segundo y 863 inciso quinto, del Estatuto Tributario.

Las normas que se enuncian a continuación fueron modificadas por el decreto 251 de 1997, esto es, los artículos 2 inciso primero, 4 inciso primero, 7, 19 numeral 3 literales c) y f), y 23 en cuanto deroga los artículos 150, 90-1 y 115 del Estatuto Tributario.

Las normas que sí tienen incidencia inmediata y se traducen en un mayor recaudo, son: las contenidas en los artículos 7, 9, 11, 17, 19, 20, 23 en cuanto deroga el artículo 53 del Estatuto Tributario.

Las normas que tienen efecto inmediato y que mejoran la capacidad de recaudo de la DIAN son los artículos 8, 13, 14 y 15

Y concluye diciendo que “el Gobierno actuó de manera apresurada al expedir el decreto 150/97, toda vez que varias de las normas allí contenidas las modificó casi que en forma inmediata, mientras que otras muchas no tienen como objeto conjurar el creciente déficit fiscal. Por último, llama la atención que el Gobierno en varias de las disposiciones del decreto haya transferido a los particulares obligaciones de fiscalización que le son propias, haciendo recaer en el particular el costo de su ineficiencia.”

2.6 El Presidente de ANIF anota, en primer término, que el decreto 150/97 no tiene relación directa y específica con los motivos alegados por el Gobierno para decretar la emergencia, pues lo que pretende es elevar los recaudos tributarios a partir de 1998, “por la vía de la eliminación de los beneficios fiscales previstos en la ley”.

De acuerdo con las consideraciones del decreto la causa de crisis es el desbalance cambiario originado en un gasto público excesivo y no por la carencia de ingresos tributarios. Pero aún en gracia de duda, los recaudos que se obtendrán son mínimos para la solución de la crisis, máximo seiscientos millones de pesos cuando el déficit supera los cuatro billones de pesos.

La norma contenida en el artículo 50. del decreto ya había sido propuesta al Congreso en la ley de racionalización del gasto (art. 30.). “Pareciera que con este proceder, el ejecutivo pretende acudir a una segunda instancia para aprobar disposiciones de su plataforma de gobierno y no para conjurar una supuesta emergencia económica y social sobreviniente. Lo mismo sucedió con el impuesto al endeudamiento externo contenido en el decreto 81 de 1997”.

2.7 El Presidente de la Sociedad de Economistas de Bogotá y Cundinamarca afirma que el decreto 150/97 además de constituir una nueva reforma tributaria, contiene medidas que no servirán para recibir mayores ingresos en el presente año, razón por la cual no se cumplirá totalmente el objetivo para el cual fueron decretadas. Dicha reforma debió realizarse mediante la legislación ordinaria por el Congreso.

A continuación se refiere a algunas normas del decreto así:

Los artículos 1 a 5 constituyen una buena medida para racionalizar los beneficios tributarios pero que pueden llegar a convertirse en una nueva forma de evasión tributaria.

El artículo 6o. representa una forma más técnica para estimar el valor de las donaciones que se traduce en nuevos ingresos tributarios.

El artículo 7 puede constituir un desestímulo a la inversión extranjera, aunque en principio pueda generar nuevos ingresos para el fisco.

El artículo 8 contiene una medida destinada a disminuir la evasión, pero requiere de sistemas de control para cumplir su objetivo.

El artículo 9 es una forma técnica de controlar la evasión tributaria.

El artículo 12 permite disponer en forma inmediata de nuevos recursos al agilizar los trámites para recibir los saldos a favor del contribuyente cuando tenga deudas fiscales pendientes.

La derogatoria del artículo 53 del Estatuto Tributario, aunque puede llegar a representar unos mayores ingresos en forma inmediata, también puede llegar a ocasionar un desestímulo a la contratación de servicios técnicos con personas no residentes en Colombia, por el mayor valor de estos servicios.

La derogatoria del artículo 115 del Estatuto Tributario, aumentaría considerablemente los ingresos tributarios, pero perjudica a los contribuyentes del impuesto de renta y desestimula las actividades industriales y comerciales.

Sobre la constitucionalidad genérica de las medidas manifiesta que “han surgido hechos distintos de los previstos en los artículos 212 y 213 de la Constitución que vienen

perturbando en forma grave el orden económico y social del país, como se puede ver al analizar los indicadores económicos, como el desempleo, el déficit fiscal, la desaceleración de la actividad industrial, la revaluación del peso y el crecimiento de la economía, lo cual requiere tomar medidas inmediatas, sin ponerse a establecer si era previsible o no lo que está sucediendo, pues la situación debe corregirse en el menor tiempo posible y antes de que llegue a ser más grave, por lo cual en nuestra opinión era aplicable el artículo 215 de la Constitución”.

2.7 El Decano de la Facultad de Economía de la Universidad Javeriana manifiesta que el decreto 150/97 “contribuiría a la solución del fenómeno estructural y no a la solución del fenómeno coyuntural, pues adoptado en 1997, su efecto principal traducido a mayores ingresos, solamente se realizaría en 1998, excepto por los recaudos del IVA que podrían ser inmediatos.”

De otra parte, “la desaceleración del crecimiento económico es presentada como uno de los causantes del deterioro fiscal, al erosionar la base de tributación. Las nuevas medidas pueden dificultar la recuperación del crecimiento, es decir, podría tener efecto procíclico, con lo cual el resultado neto de las mismas es ambiguo.”

Para concluir dice que “medidas como las contempladas en el decreto 150, sin entrar a comentar sus posibles deficiencias y virtudes, deben formar parte de un programa macroeconómico debidamente planificado para que, sin menoscabo de las metas sociales, sea claramente consistente con otras metas de la política económica, como el crecimiento y la estabilidad de la economía general.”

2.8 El Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario después de referirse a la declaración de emergencia económica, para concluir que no había razones que ameritaran tal decisión pues, en su criterio, los hechos invocados por el Gobierno son estructurales y vienen de tiempo atrás, aunado a que muchas disposiciones ya habían sido presentadas al Congreso y no aprobadas por éste, y que los resultados de las medidas adoptadas en las leyes de racionalización tributaria y del gasto no han surtido aún los efectos para determinar su eficacia, sostiene que el impuesto de renta es un impuesto de período cuya iniciación ocurre el 1o. de enero del año gravable y finaliza el 31 de diciembre del mismo. En consecuencia, le es aplicable lo dispuesto en el artículo 338 de la Carta, que consagra que los

impuestos de período no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley. En estas condiciones, las normas del decreto relativas al impuesto de renta “no podrán tener aplicación sino a partir del próximo primero de enero de 1998 y sus resultados se reflejarán en las declaraciones del impuesto de renta que comiencen a presentarse a partir de abril de 1998 (es decir, dentro de 2 años). Entonces, al no tener aplicación inmediata tales medidas, mal puede atribuírseles la característica de contribuir a conjurar la crisis”.

Luego alude a las disposiciones del decreto que, en criterio de la entidad que representa, son inconstitucionales, así:

El artículo 1o., pues dentro de los ingresos que allí se enuncian se encuentran los contenidos en el artículo 39 del Estatuto Tributario, como son los fondos mutuos de inversión, lo que significa que se están violando derechos sociales de los trabajadores, ya que aquellos son organismos en los cuales los trabajadores de una o varias empresas hacen unos aportes y, a su vez, los empleadores contribuyen con unas sumas de ahorro para sus empleados.

Igual situación ocurre con el artículo 55 del Estatuto Tributario, al establecer que un porcentaje no constituye renta ni ganancia ocasional, desmejorando también los derechos sociales de los trabajadores. Y los artículos 56-1 y 56-2 del mismo ordenamiento en relación con los aportes a fondos de pensiones y pago de pensiones y aportes del empleador a fondos de cesantías, los cuales son derechos de los trabajadores y resultan afectados por la disposición citada. El ahorro de los trabajadores en los fondos mutuos de inversión son, por tanto, un derecho social de los mismos en cuanto propenden por su mejor bienestar.

El artículo 2 en cuanto se refiere al artículo 56 del Estatuto Tributario es inconstitucional, por que deja por fuera las utilidades que provengan de valorización y utilidad en la venta de acciones y bonos convertibles en acciones, olvidando que los fondos mutuos de inversión son un mecanismo de promoción del ahorro de los trabajadores con ayuda de los empresarios y, que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 215 de la Carta, el Gobierno en la emergencia económica no puede violar ni desmejorar los derechos sociales de los trabajadores.

El artículo 3 es inconstitucional por omitir las rentas de trabajo establecidas en los artículos 207 y 207-1 del Estatuto Tributario, esto es, las prestaciones derivadas de los fondos de pensiones y la exención de las cesantías canceladas por los fondos de cesantías,

desmejorando así los derechos sociales de los trabajadores.

El artículo 8 es inconstitucional pues con la presunción consagrada invierte la carga de la prueba, olvidando que es al Estado a quien le corresponde ésta. Además, lesiona el artículo 83 de la Carta que consagra el principio de la buena fe de los particulares ante las autoridades y el 6 ibídem, al presumir que el contribuyente está violando la ley.

De otra parte considera que “no tiene soporte razonable la fórmula propuesta” en la disposición que se analiza, porque constituye un factor de injusticia para quienes se les aplique ésta, ya que resultarían con una supuesta presión inferior a la del sector en el cual operan. Con lo cual se violan también los artículos 13 y 363 de la Carta, por cuanto se juzga con base en una presunción general que toma como iguales a los desiguales al aplicar como verdad procesal un índice general y promedio.

El artículo 21 en su inciso final, al consagrar algunos procedimientos, prorroga el efecto de la declaratoria de emergencia y viola el artículo 189-11 del Estatuto Superior, pues a quien compete ejercer la potestad reglamentaria para la debida ejecución de las leyes es al Presidente de la República.

El artículo 22 es inconstitucional por cuanto restringe los beneficios de la ley 10/91, en relación con el ejercicio de profesiones liberales y servicios inherentes a las mismas, desconociendo que quienes las desempeñan son personas naturales que colocan al servicio de ella su capacidad laboral luego son trabajadores y, por ello, no puede el Gobierno contrariar el artículo 215 de la Constitución que ordena no desmejorar los derechos sociales de los trabajadores.

El artículo 23 es inconstitucional, salvo la modificación del artículo 366-1 del Estatuto Tributario, por que las normas que modifican los impuestos a la renta y ventas no tienen la característica de temporales “sino que, por el contrario, se dan como disposiciones derogatorias de las ya existentes, violando de esta forma el inciso 3 del artículo 215 de la Constitución que le asigna el carácter de temporales”. Además, es al Congreso al que le compete asignarles el carácter de disposiciones permanentes, lo cual deberá hacer dentro del año siguiente a la declaración de emergencia.

Las derogaciones contenidas en este artículo son contrarias a la Constitución, por cuanto “al

quedar derogadas no recobran su vigencia simplemente porque se haya vencido el plazo de la emergencia y muchísimo menos porque el Congreso no les otorgue carácter permanente. Lo correcto hubiera sido que en lugar de derogatoria se hubiera decretado la suspensión de las normas que se quisieran modificar o reconocer en el mismo artículo la modificación de las mismas pero en forma transitoria. Por lo cual se debe decretar la inconstitucionalidad del artículo 23, salvo en la parte que establece la modificación transitoria del artículo 366-1 del Estatuto Tributario.”

Por esa misma razón considera que es inconstitucional el gravar con impuesto a las ventas el servicio de televisión por suscripción, “y que no se diga que no es una modificación del impuesto a las ventas, un servicio que estaba excluido del impuesto pasa a ser gravable, por lo cual, respecto de esa actividad, hubo modificación respecto del impuesto.”

IV. CONCEPTO FISCAL

El Procurador General de la Nación solicita a la Corte declarar constitucional el decreto 150/97 por no violar disposición superior alguna. A continuación se resumen los argumentos que expone el citado funcionario para llegar a esa conclusión.

- El decreto que se revisa cumple con las exigencias formales establecidas para esta clase de ordenamientos.

- Luego manifiesta que la finalidad de tal ordenamiento “procura dinamizar el impuesto a la renta, restringir beneficios fiscales, como también erradicar la elusión y evasión fiscal, En este orden, el decreto legislativo número 150 de 1997 guarda conexidad con los factores que determinaron la situación excepcional y está dirigido a conjurar las causas de la crisis. Las medidas adoptadas buscan dinamizar los recaudos fiscales, mediante la reducción de beneficios concurrentes que la legislación tributaria ha otorgado sobre el impuesto de renta y otras actividades económicas, circunstancias que han servido para acentuar la elusión y evasión fiscal, fenómenos causantes del deterioro de los ingresos”. De otra parte, considera que “los mecanismos de control fiscal creados mediante el decreto sub-examine, son necesarios y proporcionales a la gravedad de la situación económica que se presenta. Es decir, que las medidas adoptadas se ajustan a los parámetros que sobre la materia establece la Constitución Política y la ley 137 de 1994- estatutaria de los estados de excepción-”

- Al analizar las disposiciones del decreto señala que los artículos 1 a 4 constituyen un mecanismo idóneo para frenar el déficit fiscal que venía incrementándose. El artículo 5o. aumentará significativamente el monto de los ingresos fiscales, pues se liberan varios items constitutivos de beneficios concurrentes. El artículo 6o. al eliminar beneficios tributarios que disminuyen el impuesto sobre la renta contribuye a mejorar el recaudo. El artículo 8o. permite a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, ejercer un control más directo sobre los contribuyentes, para así ejercer un control más eficaz sobre el recaudo de los tributos. El artículo 20 contiene una medida destinada a aumentar el recaudo de impuestos.

- Finalmente, considera que si bien las medidas adoptadas en el decreto 150/97 “habrían podido ser adoptadas por medio de leyes, la necesidad de afrontar la situación de anormalidad amerita que el Gobierno Nacional se haya valido de los mecanismos establecidos por el artículo 215 de la Carta.”

V. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

a. Competencia

Al tenor de lo dispuesto en los artículos 215 y 241-7 de la Constitución corresponde a esta Corporación ejercer el control constitucional sobre el decreto legislativo 150 de 1997.

b. Aclaración previa

El magistrado ponente considera pertinente aclarar que a pesar de no compartir la jurisprudencia adoptada por la mayoría de los miembros de esta Corporación, en el sentido de declarar la inexequibilidad de los decretos legislativos expedidos con fundamento en la emergencia económica declarada mediante el decreto 80 de 1997, por las razones que expuso ante la Sala Plena y que aparecen en el salvamento de voto a la presente sentencia, la acata y en esos términos ha proyectado la decisión que corresponde al proceso que en esta oportunidad se analiza.

c. Declaración de inexequibilidad del decreto de emergencia económica y social

El decreto 080 del 13 de enero de 1997 “Por el cual se declara el estado de emergencia económica y social” en todo el territorio nacional, fue declarado inexecutable por esta Corporación en sentencia C-122 del 12 de marzo de 1997. En consecuencia, los decretos legislativos expedidos a su amparo deben correr la misma suerte.

Tal es el caso del decreto 150 de 1997 “Por el cual se dictan medidas en materia de impuestos nacionales y se expiden otras disposiciones”, el que será retirado del ordenamiento jurídico como consecuencia de la declaración de inexecutable de la emergencia económica (dec.80/97), de la cual deriva su existencia.

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

R E S U E L V E:

Primero: Declarar INEXECUTABLE el decreto legislativo No. 150 del 21 de enero de 1997 “Por medio del cual se dictan medidas en materia de impuestos nacionales y se expiden otras disposiciones”

Segundo: En los términos del artículo 16 del decreto 2067 de 1991, esta providencia surte efectos a partir del día siguiente a la notificación de la sentencia C-122 del 12 de marzo de 1997, por medio de la cual se declaró inexecutable el decreto 080 de 1997.

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

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Presidente

JORGE ARANGO MEJIA

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

.

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

Con salvamento de voto

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

Con salvamento de voto

HERNANDO HERRERA VERGARA

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado

FABIO MORON DIAZ

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

Salvamento de voto a la Sentencia C-131/97

INEXEQUIBILIDAD DECLARACION DE EMERGENCIA-Decisión inhibitoria sobre decretos legislativos posteriores (Salvamento de voto)

Los fallos relativos a los decretos dictados con base en el decreto declaratorio del estado excepcional, hallado inexecutable por la Corte, deben ser inhibitorios por carencia de objeto. Sigo considerando que la inconstitucionalidad de los decretos posteriores no se produce porque sean intrínsecamente contrarios a la Constitución, ya que la Corte, en la señalada hipótesis, no ha tenido ni tiene oportunidad de efectuar el análisis material de cada uno de ellos, sino por cuanto, “todos (los decretos legislativos) carecen de causa jurídica y son inconstitucionales por ello, independientemente de que las normas que consagran, consideradas en sí mismas, pudieran o no avenirse a la Constitución”. Así, pues sin que sea menester entrar en la verificación de los aspectos formales y materiales de cada decreto, debe por fuerza concluirse en su inconstitucionalidad, como consecuencia del fallo inicial. Las medidas adoptadas al amparo del Estado de Emergencia perdieron toda base jurídica desde el momento en que se declaró la inexecutable del decreto principal, es decir, desde ese instante cayeron en la inconstitucionalidad. Aunque todavía tal decisión no se ha notificado por edicto, su adopción es un hecho notorio que nadie ignora en el país. La sentencia sobre cada decreto legislativo debe ser, pues, inhibitoria por cuanto carece de objeto toda decisión de fondo. Al momento de proferir tales fallos, las medidas correspondientes se encuentran fuera del ordenamiento jurídico y no están ni pueden estar produciendo efectos.

INEXEQUIBILIDAD DECLARACION DE EMERGENCIA-Producción efectos fallos de decretos legislativos (Salvamento de voto)

Lo consecuente no es atar los efectos de cada sentencia de inexecutable a la fecha de notificación de la primera, como lo ha hecho la Corte, sino decir, como se hizo en el caso de la Conmoción Interior, que cada fallo principia a producir sus efectos desde el día de su respectiva notificación, y ello por razones de seguridad jurídica. Se ha incurrido en la inconsecuencia procesal de unir la iniciación de los efectos jurídicos de la sentencia con la cual culmina un determinado proceso al momento de notificación de una sentencia diferente, y, de otro lado, la fórmula acogida en noviembre de 1995 habría permitido la más pronta efectividad de cada sentencia, transmitiendo a los destinatarios de las pertinentes normas una mayor certeza. La notificación formal, en mi criterio, no es indispensable, para que se produzcan los efectos de los fallos, cuando los interesados saben lo que ha dispuesto el juez.

Tal sentido -que consiste en la inconstitucionalidad del decreto declaratorio de la Emergencia Económica- es precisamente el punto de referencia indispensable para deducir, de manera inmediata, que todos los decretos dictados en su desarrollo son también inconstitucionales.

Referencia: Expediente RE-092

Santa Fe de Bogotá, D.C., diecinueve (19) de marzo de mil novecientos noventa y siete (1997).

Como lo expresé durante la sesión de Sala Plena, no comparto el criterio acogido por la Corte para definir la fecha a partir de la cual dejan de producir efectos jurídicos los decretos legislativos expedidos por el Presidente de la República con base en el Decreto 080 de 1997, mediante el cual se asumió el poder excepcional previsto en el artículo 215 de la Carta y que fue declarado inexecutable por razones de fondo según Sentencia C-122 del 12 de marzo del presente año.

Pese a haber compartido lo que aprobó la Corte desde el 2 de noviembre de 1995, cuando, en similares circunstancias, debió pronunciarse sobre la inexecutable de los decretos de un Estado de Conmoción Interior declarado inexecutable, he reflexionado en la tesis expuesta por el H. Magistrado Carlos Gaviria Díaz y he terminado por persuadirme de que tiene razón, al menos en que los fallos relativos a los decretos dictados con base en el decreto declaratorio del estado excepcional, hallado inexecutable por la Corte, deben ser inhibitorios por carencia de objeto.

Sigo considerando, claro está, que la inconstitucionalidad de los decretos posteriores no se produce porque sean intrínsecamente contrarios a la Constitución, ya que la Corte, en la señalada hipótesis, no ha tenido ni tiene oportunidad de efectuar el análisis material de cada uno de ellos, sino por cuanto, según se dijo desde la Sentencia C-488 del 2 de noviembre de 1995, de la cual tuve el honor de ser ponente, “todos (los decretos legislativos) carecen de causa jurídica y son inconstitucionales por ello, independientemente de que las normas que consagran, consideradas en sí mismas, pudieran o no avenirse a la Constitución”.

Así, pues, como lo ha sostenido la Corte, sin que sea menester entrar en la verificación de los aspectos formales y materiales de cada decreto, debe por fuerza concluirse en su inconstitucionalidad, como consecuencia del fallo inicial.

Pero surgen dos interrogantes :

1. ¿Debe la Corte declarar inexecutable cada decreto ?

A la primera de tales preguntas, creo yo, ha debido responderse negativamente pues a nadie se oculta que las medidas adoptadas al amparo del Estado de Emergencia perdieron toda base jurídica desde el momento en que se declaró la inexecutable del decreto principal, es decir, desde ese instante cayeron en la inconstitucionalidad. Aunque todavía tal decisión no se ha notificado por edicto en los términos del artículo 16 del Decreto 2067 de 1991, su adopción es un hecho notorio que nadie ignora en el país y, por si fuera poco, el Presidente de la República se notificó del fallo por conducta concluyente cuando en Cartagena, el día 13 de marzo, formuló irrespetuosas críticas a la providencia y anunció públicamente su propuesta de reformar la Constitución para quitar a la Corte la facultad que dio base al pronunciamiento que no gustó al Ejecutivo.

La sentencia sobre cada decreto legislativo debe ser, pues, inhibitoria por cuanto carece de objeto toda decisión de fondo. Al momento de proferir tales fallos, las medidas correspondientes se encuentran fuera del ordenamiento jurídico y no están ni pueden estar produciendo efectos.

La segunda inquietud carece de importancia si la respuesta a la primera es negativa, pues en ese supuesto se aplica lo que acabo de exponer respecto de todos los decretos legislativos. Pero adquiere gran importancia, especialmente desde el punto de vista práctico, en el evento de haberse aceptado, como lo acepta la mayoría, que es indispensable una declaración judicial expresa y de mérito propósito de cada decreto.

En tal hipótesis (que, reitero, no comparto), lo consecuente no es atar los efectos de cada sentencia de inexecutable a la fecha de notificación de la primera, como lo ha hecho la Corte, sino decir, como se hizo en el caso de la Conmoción Interior, que cada fallo principia a producir sus efectos desde el día de su respectiva notificación, y ello por razones de seguridad jurídica.

Aunque para algunos magistrados lo resuelto ahora es un avance, muy respetuosamente digo que me parece, por el contrario, un retroceso, ya que, por una parte, se ha incurrido en la inconsecuencia procesal de unir la iniciación de los efectos jurídicos de la sentencia con la

cual culmina un determinado proceso al momento de notificación de una sentencia diferente, y, de otro lado, por paradoja -al menos en los decretos que han sido objeto de fallo en esta fecha-, la fórmula acogida en noviembre de 1995 habría permitido la más pronta efectividad de cada sentencia, transmitiendo a los destinatarios de las pertinentes normas una mayor certeza.

Con lo decidido, en cambio, sin adoptar la tesis de la inhibición, que resultaba mucho más lógica y consecuente, se buscó cambiar el derrotero que indicaba el más inmediato antecedente, pero generando una gran confusión en lo que toca con los efectos de las distintas providencias de la Corte.

Ello resulta todavía más preocupante si se tiene en cuenta que la extensión -a mi juicio artificial e innecesaria- de los efectos de unas medidas, que ya todos sabemos desde el 12 de marzo que son inconstitucionales, ha afectado enorme e injustificadamente, por un formalismo extremo, los bolsillos de muchos contribuyentes que han sido y seguirán siendo obligados a pagar unos tributos cuyo fundamento jurídico, según ha declarado la Corte, era contrario a la Constitución Política.

La notificación formal, en mi criterio, no es indispensable, para que se produzcan los efectos de los fallos, cuando los interesados saben lo que ha dispuesto el juez. No otra cosa ha acontecido en este evento, en que el Gobierno y todos los gremios y sectores económicos han hecho declaraciones públicas explícitas y la prensa ha comentado con lujo de despliegue sobre lo decidido y, más todavía, cuando el Ejecutivo, la Junta Directiva del Banco de la República y otras agencias estatales han adoptado medidas sobre la base cierta, conocida e indudable de la declaración de inconstitucionalidad de la Emergencia Económica.

En mi concepto, no tiene mayor efectividad para la divulgación de la sentencia el edicto fijado en la Secretaría General de la Corte que la amplísima difusión que todos los medios de comunicación y el propio Presidente de la República -adoptando éste últimas actitudes concluyentes en cuya virtud ha quedado plenamente notificado- han hecho sobre el sentido de la misma.

Tal sentido -que consiste en la inconstitucionalidad del decreto declaratorio de la Emergencia Económica- es precisamente el punto de referencia indispensable para deducir, de manera inmediata, que todos los decretos dictados en su desarrollo son también inconstitucionales.

Me pregunto lo que, a juicio de la Corte, ocurrirá cuando, ya notificado formalmente y con toda solemnidad el fallo C-122 del 12 de marzo, relativo al Decreto 080 de 1997, y sin haber resuelto todavía la Corporación sobre los decretos cuyo examen constitucional sigue en turno, deba ella definir a partir de cuándo dejan de tener efecto y obligatoriedad. ¿Las medidas correspondientes, después de tal notificación y aunque todavía no hay fallo de mérito específico sobre cada una de ellas, quedan privadas de sus efectos desde antes de las respectivas sentencias ? ¿O, por el contrario, siguen produciendo efectos ? ¿Los fallos que declaren inexecutable esos decretos después de la notificación de la primera sentencia, surtirán efecto retroactivo al 12 de marzo ? ¿Qué aplicabilidad tienen las medidas en el interregno ? ¿Habría lugar a devoluciones de impuestos por lo pagado en ese lapso ?

¿En qué queda la jurisprudencia de la Corte Constitucional sobre el artículo 228 de la Carta Política y la allí dispuesta prevalencia del Derecho sustancial ?

¿Está bien que los gobernados soporten -además de las medidas tributarias de la Emergencia, supérstites pese a la caída de la norma que les daba sustento- las nuevas disposiciones, dictadas por las autoridades económicas y fundadas, precisamente, en la declaración de inexecutable de los preceptos excepcionales ?

Estimo, finalmente, que una ocasión como esta, en que la incompatibilidad entre la Constitución y normas jurídicas de inferior jerarquía (los decretos “sobrevivientes” de emergencia) es manifiesta e indudable, como que la declaró esta Corte, es la más propicia para hacer valer el artículo 4° de la Constitución, que dice : “La Constitución es norma de normas. En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales”.

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

Fecha, ut supra.

Salvamento de voto a la Sentencia C-131/97

INEXEQUIBILIDAD DECLARACION DE CONMOCION INTERIOR-Sentencia inhibitoria sobre decretos expedidos/INEXEQUIBILIDAD DECLARACION DE CONMOCION INTERIOR-Pérdida de

vigencia de decretos expedidos (Salvamento de voto)

Es absolutamente claro que los decretos dictados con fundamento en las facultades que le confirió al Presidente la declaración de la conmoción, han dejado de regir en virtud de haber cesado ésta y no por haber sido declarados inexecutable por la Corte. A eso ha debido limitarse el pronunciamiento de la Corporación en un fallo inhibitorio, que es sin duda el que la lógica más elemental indica.

Referencia: Expediente R.E. 092

Revisión constitucional del Decreto Legislativo No. 150 del 21 de enero de 1997, "Por medio del cual se dictan medidas en materia de impuestos nacionales y se dictan otras disposiciones".

Con el debido respeto, me aparto de la decisión mayoritaria por las razones que he tenido la oportunidad de exponer en ocasiones anteriores frente a la declaración de inexecutable de los decretos legislativos expedidos con fundamento en el estado de conmoción interior, las cuales resultan aplicables a los decretos legislativos dictados por el Presidente de la República en desarrollo de la emergencia económica y social contenida en el decreto 080 de 1997, también declarada inexecutable por esta Corporación en sentencia C-122 del 12 de marzo de 1997.

Además, quiero dejar constancia de que comparto plenamente los argumentos expuestos por el magistrado José Gregorio Hernández Galindo en el salvamento de voto a la presente sentencia, a los cuales me adhiero y que vienen a constituirse en razones adicionales a las ya expresadas en los documentos antes citados.

Fecha ut supra

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado