

Sentencia C-252/99

FACULTADES EXTRAORDINARIAS EN MATERIA TRIBUTARIA EN C.P./86-Constitucionalidad

Cuando se trata de verificar la constitucionalidad de una norma preconstitucional frente a las reglas de competencia para expedirla, debe examinarse a la luz de las que la regulaban en el momento de su expedición. Vistas así las cosas, ya que durante la vigencia de la Constitución de 1886 era perfectamente posible que el Congreso revistiera pro témpore al Presidente de la República de precisas facultades extraordinarias (art. 76, numeral 12) para expedir normas mediante las cuales se crearan tributos o se estipularan modificaciones respecto de los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de aquéllos, no se violaba la Constitución por el sólo hecho de otorgar al Jefe del Estado atribución excepcional para establecer mecanismos fiscales de ajuste de los tributos según la evolución del fenómeno inflacionario, para producir efectos variables en la determinación de las cifras a cargo de los contribuyentes según el momento de su liquidación y pago, ni tampoco se desconocía el Estatuto Fundamental del Estado por el hecho de que el Presidente hubiese dictado los decretos con fuerza de ley que desarrollasen dicha facultad. Las disposiciones impugnadas serán declaradas exequibles pero únicamente en cuanto se refiere al cargo objeto de análisis, es decir, por haberse expedido por el Presidente de la República con base en unas facultades extraordinarias que en su momento podían serle concedidas.

Referencia: Expediente D-2215

Acción pública de inconstitucionalidad contra los artículos 329, inciso 1, numeral 1); 332, inciso 1, numerales 1), 2), 3) y 4); 334, incisos 1, 3 y 5; 338; 339; 340, incisos 1 y 2; 342; 346, inciso 1; 347, inciso 1, numeral 1) y numeral 2), primera parte del inciso 1 y último inciso; 349; 350; 351; 352, del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989), que corresponden en su orden a los artículos 1, inciso 1, numeral 1); 4, inciso 1, numerales 1), 2), 3) y 4); 6, incisos 1, 3 y 5; 10, incisos 1 y 2; 11, incisos 1 y 2; 13; 16, inciso 1; 17, inciso 1 y numeral 2), primera parte del inciso 1 y último inciso; 19; 20; 21; 22, del Decreto Extraordinario 2687 de 1988. Y contra los artículos 330, inciso 1; 331, incisos 1, 2, 3 y 4; 332, numeral 6); 333; 333-2; 334, incisos 2 y 4; 335; 343; 345; 347, numeral 2, segunda parte del inciso 1; 348; 348-1, del Estatuto Tributario, que corresponden, en su orden, a los artículos 1, inciso 1; 2; 3;

4; 6; 7; 8; 10; 11; 12, primera parte del inciso 1; 13; 14 del Decreto Extraordinario 1744 de 1991.

Actor: Humberto de Jesus Longas Londoño

Magistrado Ponente:

Dr. JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Sentencia aprobada en Santa Fe de Bogotá, D.C., según consta en acta del veintiuno (21) de abril de mil novecientos noventa y nueve (1999).

I. ANTECEDENTES

El ciudadano HUMBERTO DE JESUS LONGAS LONDOÑO, haciendo uso del derecho consagrado en el artículo 241, numeral 5, de la Constitución Política, ha presentado ante la Corte una demanda de inconstitucionalidad contra los artículos enunciados en la referencia.

II. TEXTO

A continuación se transcribe el texto de las disposiciones objeto de proceso:

“DECRETO 624 DE 1989

(marzo 30)

Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

El Presidente de la República de Colombia

en ejercicio de las facultades extraordinarias que le confieren los artículos 90, numeral 5, de la Ley 75 de 1986 y 41 de la Ley 43 de 1987, y oída la Comisión Asesora de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado,

DECRETA:

(...)

TITULO V

AJUSTE INTEGRAL POR INFLACION A PARTIR DEL AÑO GRAVABLE 1992

Artículo 329. A quienes se aplica. Adóptase a partir del año gravable de 1992 el sistema integral de ajustes por inflación contenido en el presente Título, el cual deberá ser aplicado a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios obligados a llevar libros de contabilidad, con excepción de los siguientes:

1. Personas naturales y sucesiones ilíquidas que cumplan con los requisitos para pertenecer al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, aun cuando no sean responsables de dicho impuesto.

(...)

Artículo 330. (Sustituido por el artículo 1 del Decreto 1744 de 1991). Efectos contables y fiscales del sistema de ajustes integrales. El artículo 330 del Estatuto Tributario quedará así:

El sistema de ajustes integrales por inflación a que se refiere el presente título produce efectos para determinar el impuesto de renta y complementarios y el patrimonio de los contribuyentes. Este sistema no será tenido en cuenta para la determinación del impuesto de industria y comercio ni de los demás impuestos o contribuciones.

(...)

Artículo 331. (Sustituido por el artículo 2 del Decreto 1744 de 1991). Porcentaje de ajuste del año gravable-PAAG. El artículo 331 del Estatuto Tributario quedará así:

Se entiende por PAAG, el porcentaje de ajuste del año gravable, el cual será equivalente a la variación porcentual del índice de precios al consumidor para empleados, elaborado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística -DANE-, registrado entre el 1 de diciembre del año anterior al gravable y el 30 de noviembre de año gravable. La Dirección de Impuestos Nacionales publicará antes del 31 de diciembre de cada año, el PAAG que regirá para el año gravable correspondiente.

En el caso de liquidación de sociedades y sucesiones, el PAAG se aplicará proporcionalmente

al número de meses transcurridos hasta el mes correspondiente a la liquidación.

En el caso de sociedades que se constituyan durante el año, el PAAG se aplicará proporcionalmente al número de meses transcurridos desde el mes de constitución hasta el final del período gravable.

Para aquellos contribuyentes, que opten por un ajuste mensual, aplicarán un PAAG mensual, el cual será equivalente a la variación porcentual del índice de precios al consumidor para empleados, certificado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística -DANE-, registrado en el mes inmediatamente anterior.

Artículo 332. Procedimientos para el ajuste de activos fijos. Los contribuyentes a que se refiere este Título, deberán ajustar el costo de los activos fijos poseídos en el último día del año gravable, de conformidad con las siguientes reglas:

1. Si se trata de activos fijos poseídos durante todo el año, el costo del bien en el último día del año anterior, se incrementará con el resultado que se obtenga de multiplicarlo por el PAAG.
2. Si los activos fijos fueron adquiridos durante el año, el costo de adquisición se deberá ajustar en la parte proporcional del PAAG anual que corresponda al número de meses de posesión del activo en el año.
3. Las adiciones y mejoras se deberán ajustar en la parte proporcional del PAAG anual, que corresponda al número de meses comprendidos entre la fecha de la adición o mejora y el último día del período gravable. El valor así obtenido se adicionará al costo del activo que se obtenga, según lo dispuesto en los numerales anteriores.

En el caso de inmuebles, las contribuciones por valorización se regirán por la misma regla de las adiciones y mejoras.

4. Cuando se trate de bienes depreciables, agotables o amortizables, la deducción por depreciación o amortización en el año se determina sobre el valor del bien, una vez ajustado de acuerdo con el PAAG. En este caso, se deberán mostrar por separado en los estados financieros el valor del bien ajustado por inflación y las respectivas depreciaciones o amortizaciones acumuladas. Estas últimas también serán objeto de ajuste de acuerdo con el

PAAG.

El costo que se tome para determinar la utilidad o pérdida al momento de su enajenación, incluirá los ajustes por inflación, descontando el valor de las depreciaciones o amortizaciones acumuladas.

6. (Sustituido por el artículo 3 del Decreto 1744 de 1991). Valorizaciones de activos fijos en exceso de PAAG. El numeral 6 del artículo 332 del Estatuto Tributario quedará así:

Cuando las valorizaciones técnicas efectuadas a los activos, o cuando el avalúo catastral de los inmuebles, o el valor patrimonial de las acciones o aportes, difieran del costo del bien ajustado por el PAAG, la diferencia se llevará como superávit por valorizaciones. Tal diferencia no será tomada como un ingreso ni hará parte del costo fiscal para determinar la utilidad en la enajenación del bien, ni tampoco formará parte de su valor para el cálculo de la depreciación.

Las depreciaciones de inmuebles deberán calcularse excluyendo el valor del terreno respectivo.

Artículo 333. (Sustituido por el artículo 4 del Decreto 1744 de 1991). Ajuste de los inventarios. El artículo 333 del Estatuto Tributario quedará así:

Los activos móviles o inventarios poseídos el último día del año inmediatamente anterior al gravable se deberán ajustar por el PAAG. Como contrapartida se deberá registrar un crédito a la cuenta de Corrección Monetaria.

Artículo 333-2. (Adicionado por el artículo 6 del Decreto 1744 de 1991). Tratamiento a los gastos financieros por adquisición de activos. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

Los intereses, la corrección monetaria y los ajustes por diferencia en cambio, así como los demás gastos financieros, en los cuales se incurra para la adquisición o construcción de activos, constituirán un mayor valor del activo hasta cuando haya concluido el proceso de puesta en marcha o tales activos se encuentren en condiciones de utilización o enajenación. Después de este momento constituirán un gasto deducible.

Cuando se hayan incorporado en el activo valores por los conceptos mencionados, éstos deben excluirse para efectos del ajuste por el PAAG, del respectivo año.

Artículo 334. Ajuste de Bonos, Títulos y demás activos mobiliarios. En el caso de los bonos, títulos y demás activos mobiliarios que generan intereses y rendimientos financieros, se observará el siguiente procedimiento:

Artículo 334, inciso 2. (Sustituido por el inciso 1 del artículo 7 del Decreto 1744 de 1991). Bonos, Títulos y demás activos mobiliarios. Los incisos segundo y cuarto del artículo 334 del Estatuto Tributario, quedarán así:

La parte de los rendimientos financieros causados y pendientes de cobro en el último día del año, se debe registrar como una cuenta por cobrar y como contrapartida se debe registrar un crédito en la correspondiente cuenta de ingreso, de conformidad con las normas vigentes.

El costo de los bonos, títulos y demás papeles que generan rendimientos financieros y se cotizan en bolsa, poseídos el último día del año, no serán objeto de ajuste por inflación, pero deberán declararse por el valor promedio de las transacciones en bolsa del último mes.

Artículo 334, inciso 4. (Sustituido por el inciso 2 del artículo 7 del Decreto 1744 de 1991).

Cuando los títulos, bonos y demás valores mobiliarios no se hayan cotizado en bolsa, tampoco se ajustarán por inflación, pero deberán declararse por el costo de adquisición en el año o por el costo del año anterior, según el caso.

Para determinar la parte causada, se tomarán los rendimientos financieros que por cualquier concepto deben recibirse durante toda la vigencia del título o bono, y se multiplicarán por la proporción que exista entre el tiempo de posesión de tales activos en el año, y el tiempo total necesario para su redención, contado éste desde su adquisición.

Artículo 335. (Sustituido por el artículo 8 del Decreto 1744 de 1991). Ajuste de activos expresados en moneda extranjera, en UPAC o con pacto de reajuste. El artículo 335 del Estatuto Tributario, quedará así:

Las divisas, créditos a favor, títulos, derechos, depósitos y demás activos expresados en moneda extranjera, o poseídos en el exterior, el último día del año, se deben reexpresar a la

tasa de cambio en pesos para la respectiva moneda a tal fecha. La diferencia entre el activo así reexpresado y su valor en libros, representa el ajuste que se debe registrar como un mayor o menor valor del activo y como un crédito o débito en la cuenta de corrección monetaria.

Las cuentas por cobrar, los depósitos en UPAC y en general cualquier crédito activo sobre el cual se haya pactado algún reajuste de su valor, deben ajustarse con base en el respectivo pacto de ajuste, registrando el ajuste como mayor valor del activo y como un crédito en la cuenta de corrección monetaria.

PARAGRAFO. Las entidades financieras vigiladas por la Superintendencia Bancaria, que tuvieren activos expresados en moneda extranjera o poseídos en el exterior, al 31 de diciembre de 1991, y tuvieren ingresos diferidos o por realizar, producto de la diferencia en cambio de años gravables anteriores, las realizarán en el año en el cual sean efectivamente percibidos. A partir del año gravable de 1992, los ajustes correspondientes a cada año se regirán por lo dispuesto en este artículo.

Artículo 338. Ajuste de los demás activos “no monetarios”. En general, deben ajustarse de acuerdo con el PAAG, todos los demás activos “no monetarios” que no tengan un procedimiento de ajuste especial, entendidos por tales aquellos bienes o derechos que adquieren un mayor valor nominal por efecto del demérito del valor adquisitivo de la moneda.

Artículo 339. Los activos monetarios no son susceptibles de ajuste. No serán susceptibles de ajuste por inflación los denominados activos monetarios, que mantienen el mismo valor, por no tener ajustes pactados ni adquirir mayor valor nominal por efecto del demérito del valor adquisitivo de la moneda. En consecuencia, no serán objeto de ajuste, el efectivo en moneda nacional, los depósitos en cuentas de ahorro y cuentas corrientes y los créditos a favor que no tengan un reajuste pactado.

Artículo 340. Registro contable del valor de los ajustes. El valor de los ajustes efectuados a los denominados activos no monetarios, se registrará como un mayor valor de tales bienes, mediante un débito a la cuenta de cada tipo de activos por el valor del ajuste.

La contrapartida será un crédito a la cuenta de corrección monetaria por el mismo valor, de

conformidad con lo dispuesto en el artículo 348.

Artículo 342. Ajuste del costo de venta de activos fijos enajenados en el año. El costo de venta de los activos fijos enajenados en el año se podrá ajustar en la parte proporcional del PAAG que corresponda al número de meses de posesión del activo en el año.

Los pasivos no monetarios poseídos el último día del año, tales como: pasivos en moneda extranjera, en UPAC o pasivos sobre los cuales se ha pactado un reajuste del principal, deben ajustarse con base en la tasa de cambio al cierre del año para la moneda en la cual fueron pactados, en la cotización del UPAC a la misma fecha o en el porcentaje de ajuste que se haya convenido dentro del contrato de empréstito, según el caso, registrando el ajuste como mayor valor del pasivo. Como contrapartida, se debe registrar un gasto por igual cuantía, salvo cuando deba activarse.

Artículo 345. (Sustituido por el artículo 11 del Decreto 1744 de 1991). Ajuste del Patrimonio. El artículo 345 del Estatuto Tributario quedará así:

El patrimonio líquido al comienzo de cada período, debe ajustarse con base en el PAAG, salvo cuando dicho patrimonio sea negativo, en cuyo caso no se efectúa este ajuste. Como contrapartida se llevará un débito a la cuenta de Corrección Monetaria por igual cuantía.

Para efectos comerciales, el patrimonio inicial de cada año debe ser objeto de tal ajuste, registrando el mismo como un mayor valor del patrimonio en la cuenta de Revalorización del Patrimonio.

La cuenta de Revalorización del Patrimonio forma parte del patrimonio de los años siguientes, para efectos del cálculo a que se refiere el inciso anterior. El valor reflejado en esta cuenta no podrá distribuirse como utilidad a los socios o accionistas, hasta tanto se liquide la empresa o se capitalice tal valor de conformidad con lo previsto en el artículo 36-3 del Estatuto Tributario, en cuyo caso se distribuirá como un ingreso no gravado con el impuesto sobre la renta y complementarios.

Artículo 346. Valores a excluir del patrimonio líquido. Del patrimonio líquido sometido a ajuste, se debe excluir el valor patrimonial neto de los activos correspondientes a “good will”, “know how” y demás intangibles que sean estimados por el contribuyente, o que no hayan

sido producto de una adquisición efectiva.

(...)

Artículo 347. Ajustes al patrimonio líquido que ha sufrido disminuciones o aumentos durante el año. Cuando el patrimonio líquido haya sufrido disminuciones o aumentos durante el año, se efectuarán los siguientes ajustes al finalizar el respectivo período gravable:

1. Los aumentos de capital efectuados durante el año, por nuevas emisiones de acciones o partes de interés, distintas de la capitalización de utilidades o reservas de años anteriores, se ajustarán de acuerdo con el PAAG, en la parte proporcional del año que equivalga al número de meses transcurridos entre la fecha del aumento de capital y el 31 de diciembre del respectivo año. Este ajuste se contabilizará debitando la cuenta de corrección monetaria y acreditando la cuenta de revalorización del patrimonio.

2. La distribución de dividendos o utilidades de años anteriores, así como las eventuales disminuciones que se hayan efectuado durante el año gravable, de reservas o capital, que hacían parte del patrimonio líquido al comienzo del ejercicio, implicarán un ajuste equivalente al resultado de multiplicar dichas disminuciones por el PAAG, en la parte proporcional del año que equivalga al número de meses transcurridos entre la fecha de la disminución del capital y el 31 de diciembre del respectivo año.

Artículo 347. (Modificado por el artículo 12 del Decreto 1744 de 1991). Disminuciones del patrimonio. La frase final del inciso primero del numeral segundo del artículo 347 del Estatuto Tributario se modifica por el siguiente texto:

Este ajuste se registrará debitando la cuenta de Revalorización del Patrimonio y acreditando la cuenta de Corrección Monetaria(...).

Para efectos del ajuste, las utilidades o pérdidas del ejercicio no se consideran aumento o disminución del patrimonio líquido, sino hasta el período siguiente a aquél en el cual se obtienen.

Artículo 348. (Sustituido por el artículo 13 del Decreto 1744 de 1991). Cuenta Corrección Monetaria. El artículo 348 del Estatuto Tributario quedará así:

Los contribuyentes a quienes se aplican los ajustes previstos en este título, deberán llevar una cuenta de resultados denominada “Corrección Monetaria”, en la cual se deben efectuar los registros, débitos y créditos correspondientes.

Artículo 348-1. (Adicionado por el artículo 14 del Decreto 1744 de 1991). Ajuste de los ingresos, costos y gastos del período gravable. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

A partir del año gravable de 1994, los contribuyentes deberán ajustar los ingresos realizados en el respectivo período gravable, con el procedimiento previsto en el artículo 333-1. Como contrapartida se deberá registrar un débito a la cuenta de Corrección Monetaria por el mismo valor.

En igual forma, a partir de dicho año gravable, los contribuyentes deberán ajustar los demás costos y gastos, realizados en el período gravable, salvo que tengan una forma particular de ajuste. Como contrapartida se contabilizará un crédito en la cuenta de Corrección Monetaria por el mismo valor.

Para efectos fiscales los ingresos exentos o no constitutivos de renta, así como los costos y gastos no deducibles, no serán objeto de los ajustes previstos en este artículo, al igual que aquellos ingresos, costos o gastos que no se llevan directamente a las cuentas de resultado.

Los contribuyentes podrán optar durante los períodos gravables de 1992 y 1993, por aplicar la totalidad de los ajustes previstos en este artículo.

Artículo 349. Efectos del registro de los ajustes de naturaleza crédito frente a los gastos y rendimientos financieros. El registro de los ajustes de naturaleza crédito en la cuenta de corrección monetaria, que debe efectuarse de conformidad con lo dispuesto en este Título, hará deducible la totalidad de los intereses y demás gastos financieros del respectivo año gravable.

Los contribuyentes obligados a efectuar los ajustes de que trata este Título, deberán registrar la totalidad de los rendimientos financieros percibidos en el año gravable como un ingreso constitutivo de renta.

Artículo 350. Utilidad o pérdida por exposición a la inflación. Las partidas contabilizadas como

crédito en la cuenta de corrección monetaria, menos los respectivos débitos registrados en dicha cuenta, constituyen la utilidad o pérdida por exposición a la inflación para efectos del impuesto sobre la renta.

La aplicación del ajuste integral por inflación, requerirá que las partidas a que se refiere este artículo sean reflejadas en el estado de pérdidas y ganancias.

Artículo 351. Compensación de pérdidas. Las pérdidas registradas al finalizar un ejercicio gravable, se podrán compensar con las utilidades de los cinco (5) años siguientes. Para tal efecto, en el año en que se compensen dichas pérdidas se tomarán ajustadas por inflación, de acuerdo con el PAAG. En este caso, deberán efectuarse los ajustes correspondientes a la cuenta de revalorización de patrimonio.

Artículo 352. Tratamiento de las ganancias ocasionales. Para los contribuyentes a que se refiere este Título, las utilidades susceptibles de constituir ganancia ocasional, con excepción de las obtenidas por concepto de rifas, loterías, apuestas y similares, se tratarán con el régimen aplicable a los ingresos susceptibles de constituir renta.

III. LA DEMANDA^g

Considera el impugnante que las disposiciones acusadas vulneran los artículos 4, inciso 1; 150, numerales 10, 11 y 12 así como el 338, de la Constitución Política.

El actor centra su demanda en tres ideas principales: la función indelegable del Congreso para fijar impuestos; el otorgamiento de facultades extraordinarias al Gobierno; y la posible configuración de la inconstitucionalidad sobreviniente de los decretos extraordinarios 2687 de 1988 y 1744 de 1991.

En lo relativo al primer aspecto afirma el impugnante que, por medio de la ley, el Congreso ejerce las funciones indelegables de establecer las rentas nacionales, de fijar los gastos de la administración y de determinar las contribuciones fiscales, según lo dispuesto por el artículo 150, numerales 11 y 12, de la Constitución Política.

Manifiesta que el artículo 338 de la Carta dispone que en tiempo de paz solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales pueden imponer contribuciones fiscales o parafiscales.

Por tanto -considera el actor-, solamente la ley, las ordenanzas y los acuerdos son los únicos instrumentos jurídicos que deben y pueden fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos, las bases gravables y las tarifas de los impuestos.

De esta manera -afirma-, a la ley le corresponde fijar directamente y no de manera indirecta los hechos y las bases gravables.

En relación con el tema de las facultades extraordinarias, manifiesta el demandante que a partir de la expedición de la Constitución Política de 1991, ningún decreto extraordinario puede establecer impuestos, ya que lo contrario violaría el artículo 150, numeral 10, Ibídem, según el cual no se puede conferir al Gobierno facultades extraordinarias para expedir códigos, leyes estatutarias, leyes orgánicas, leyes generales, o normas que decreten impuestos.

Afirma que los decretos extraordinarios 2687 de 1988 y 1744 de 1991, relacionados con los ajustes integrales por inflación, son normas que además de establecer impuestos, fueron expedidas con base en facultades extraordinarias y nacieron jurídicamente antes de julio 7 de 1991 (fecha en que empezó a regir la nueva Constitución), pero que subsisten aún después de su promulgación.

Considera que estos decretos no encajan en el ordenamiento jurídico vigente y lo perturban. No concuerdan con la nueva estructura legislativa para decretar impuestos, y son por tanto incompatibles con la Constitución.

Así mismo, dice que son disposiciones que, a pesar de haber surgido conforme a la Constitución Nacional de 1886, contradicen la de 1991, y que se oponen al precepto contenido en el artículo 4 del último texto constitucional, en virtud del cual se establece el principio de supremacía de la Carta.

Asevera que los ajustes integrales por inflación deben ser establecidos mediante ley y no a través de decretos expedidos con base en facultades extraordinarias.

Manifiesta el impugnante que, en relación con los apartes demandados de los Decretos 2687 de 1988 y 1744 de 1991, ha operado el fenómeno de la inconstitucionalidad sobreviniente, cuyo soporte se encuentra en los artículos 4 y 380 de la Carta Política.

Según el actor, no puede afirmarse que las normas en cuestión, por haber sido expedidas de conformidad con la Constitución de 1886, deban permanecer vigentes, ya que ésta última fue derogada expresamente por la Carta de 1991 (art. 380).

IV. INTERVENCIONES

La ciudadana JACQUELINE CAMELO MORENO, actuando en representación de la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, ha solicitado a la Corte declarar exequibles las disposiciones demandadas.

Sostiene que no es posible calificar los decretos demandados como inconstitucionales, debido a que su expedición se llevó a cabo dentro del término durante el cual el Congreso de la República había concedido facultades extraordinarias al Presidente, conforme a las leyes 75 de 1986, 43 de 1987 y 49 de 1990.

Así mismo, observa que las materias objeto de reglamentación -es decir los asuntos que desarrollan las disposiciones contenidas en los decretos demandados-, se encontraban claramente definidas por las leyes de facultades y dicha regulación se adelantó sólo en la medida en que el Congreso de la República lo autorizó.

Manifiesta que las disposiciones demandadas respetaron los parámetros correspondientes, es decir, aquellos vigentes a la fecha de promulgación de tales decretos. Advierte que el Gobierno no debía observar normatividad diferente, pues para la época de la expedición de los decretos demandados no existía la Constitución Política de 1991. Así, pues, por razones obvias debía el legislador extraordinario acatar el principio de aplicación de la ley en el tiempo.

Finalmente afirma la interviniente que estas disposiciones en ningún momento desconocen los aspectos o elementos propios relativos al otorgamiento de facultades extraordinarias, como son la temporalidad, la precisión y la oportunidad. De esta manera, descarta cualquier vicio de inconstitucionalidad en las disposiciones demandadas.

También el ciudadano MANUEL AVILA OLARTE, apoderado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, estima constitucionales los preceptos impugnados.

En cuanto a la naturaleza de los ajustes integrales por inflación, considera que no son, en

estricto sentido, un impuesto, sino que se trata de un mecanismo diseñado por el legislador para determinar el impuesto de renta y complementarios, así como el patrimonio de los contribuyentes.

Afirma que la razón de ser de este mecanismo se halla en el fenómeno de la inflación, factor que debe tenerse en cuenta para establecer el valor real de las obligaciones tributarias.

Estima que, precisamente a través de los ajustes integrales por inflación, además de actualizar las obligaciones tributarias a su valor real, se desarrolla el principio contenido en el artículo 95, numeral 9, de la Constitución, según el cual es deber de las personas y de los ciudadanos contribuir para el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de conceptos de justicia y equidad.

Por tal motivo sostiene que no es aplicable el fenómeno de la inconstitucionalidad sobreviniente, toda vez que el control constitucional de los decretos expedidos con anterioridad a la entrada en vigencia de la Carta de 1991 no se debe efectuar con base en las disposiciones de este Estatuto Fundamental sino con base en la Constitución vigente al momento de expedición de los decretos respectivos, esto es, la de 1886.

Resalta que, en el marco de la anterior Constitución, la concesión de facultades extraordinarias en materia tributaria no estaba prohibida, como sí lo está hoy en virtud de lo dispuesto por el artículo 150, numeral 10, de la Carta vigente.

V. CONCEPTO DEL MINISTERIO PUBLICO

El Procurador General de la Nación solicita a la Corte declarar constitucionales los artículos acusados.

En primer término, al estudiar el asunto de las facultades extraordinarias y el tránsito constitucional, afirma el Procurador que los artículos acusados pertenecen a los decretos extraordinarios 2687 de 1988 y 1744 de 1991, dictados por el Presidente de la República antes de la vigencia de la Constitución de 1991, en desarrollo de las facultades que le confirieron los artículos 90, numeral 4, de la Ley 75 de 1986, y 25 de la Ley 49 de 1990, respectivamente.

Por tal motivo, concluye que el examen de constitucionalidad se ha de realizar tomando en

consideración lo dispuesto por la Constitución de 1886, texto fundamental vigente al momento en que el Ejecutivo ejerció la habilitación legislativa.

Considera el Jefe del Ministerio Público, en cuanto a la naturaleza del ajuste integral por inflación, que se trata de una medida fiscal que le imprime equidad al sistema tributario, toda vez que la actualización de los activos, de los pasivos y del patrimonio de los contribuyentes conduce a que las obligaciones impositivas sean justas, en cuanto consulten de manera permanente la realidad económica del país.

Afirma que, por esta razón, los ajustes por inflación no corresponden al establecimiento de un impuesto, ya que su finalidad no es otra que la de morigerar el impacto que produce la inflación sobre las cargas tributarias, logrando que las deudas con el fisco por concepto de impuesto sobre la renta se expresen en valores actuales, con lo cual el sistema tributario gana en equidad y neutralidad.

Finalmente, considera el Procurador General de la Nación que las disposiciones impugnadas no vulneran ningún artículo de la Constitución, sino que por el contrario desarrollan el artículo 189, numeral 20 de la Carta, según el cual corresponde al Presidente de la República velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos y decretar su inversión de acuerdo con las leyes.

Advierte que la Corte debe limitar en su pronunciamiento el alcance de la cosa juzgada, declarando la constitucionalidad de las normas acusadas pero en relación con el único cargo de la demanda, que consiste en un ataque general y no en una censura individualizada contra cada una de las disposiciones cuestionadas.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

1. Competencia

Esta Corte es competente para resolver en definitiva sobre la demanda incoada, según lo dispuesto en el artículo 241, numeral 5, de la Carta Política, toda vez que las normas impugnadas hacen parte de decretos expedidos por el Presidente de la República con base en facultades extraordinarias.

2. Constitucionalidad de las disposiciones acusadas. No es procedente aplicar hacia el pasado

restricciones sobre competencia establecidas en la Constitución de 1991

Las normas acusadas, pertenecientes a los decretos leyes 2687 de 1988, 624 de 1989 y 1744 de 1991, son anteriores a la Constitución Política vigente.

En efecto, el primero de ellos se dictó el 26 de diciembre de 1988 con apoyo en las facultades extraordinarias conferidas por la Ley 75 del 23 de diciembre de 1986 y apareció publicado en el Diario Oficial número 38628 del 26 de diciembre de 1988. El segundo de los enunciados decretos, que plasmó el Estatuto Tributario, fue expedido el 30 de marzo de 1989, en ejercicio de las facultades extraordinarias conferidas al Presidente de la República mediante los artículos 90, numeral 5, de la Ley 75 del 23 de diciembre de 1986, y 41 de la Ley 43 del 30 de noviembre de 1987, y publicado en el Diario Oficial el 30 de marzo de 1989 (D.O. número 38756). El segundo fue dictado el 4 de julio de 1991, en ejercicio de las facultades extraordinarias que al Jefe del Estado otorgara el Congreso mediante Ley 49, artículo 25, del 28 de diciembre de 1990, y su texto se insertó en el Diario Oficial número 39889 del 4 de julio de 1991.

La Constitución Política fue promulgada, mediante su inserción en la Gaceta Constitucional número 114 del 7 de julio de 1991, fecha a partir de la cual comenzó su vigencia, tal como lo puso de presente esta Corte en la Sentencia C-608 del 14 de diciembre de 1992. (M.P.: Dr. Jaime Sanín Greffenstein).

El cargo fundamental formulado por el demandante es el de que el Congreso no podía delegar en el Ejecutivo la función de fijar impuestos -estima que los ajustes integrales por inflación corresponden a esa categoría- y que, por lo tanto, fueron violados los artículos 150, numeral 10, de la Constitución, que prohíbe conceder facultades extraordinarias en materia tributaria, y 338 *Ibidem*, a cuyo tenor la ley, las ordenanzas y los acuerdos -según el ámbito territorial que corresponda- deben fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos.

Como lo expresó la Corte desde la Sentencia C-416 del 18 de junio de 1992, cuando se trata de verificar la constitucionalidad de una norma preconstitucional frente a las reglas de competencia para expedirla, debe examinarse a la luz de las que la regulaban en el momento de su expedición.

Si esto es así, los artículos acusados, en cuanto corresponda definir -como lo quiere el actor- si fueron dictados por el órgano competente, deben ser vistos bajo la óptica de la Constitución de 1886 con sus reformas, es decir, según las prescripciones de la Carta Política que estaba vigente cuando tales disposiciones ingresaron en el mundo jurídico, y de ninguna manera de conformidad con las normas introducidas apenas en la Constitución de 1991, menos todavía si éstas consagraron -como en efecto ocurrió- restricciones antes no existentes acerca del otorgamiento y ejercicio de facultades extraordinarias. En su momento, no podía adivinar el Congreso que en el futuro le sería prohibido de manera absoluta conferir autorizaciones legislativas temporales al Gobierno para establecer impuestos o para consagrar cualquiera de los elementos integrantes del tributo.

Vistas así las cosas, ya que durante la vigencia de la Constitución de 1886 era perfectamente posible que el Congreso revistiera pro témpore al Presidente de la República de precisas facultades extraordinarias (art. 76, numeral 12) para expedir normas mediante las cuales se crearan tributos o se estipularan modificaciones respecto de los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de aquéllos, no se violaba la Constitución por el sólo hecho de otorgar al Jefe del Estado atribución excepcional para establecer mecanismos fiscales de ajuste de los tributos según la evolución del fenómeno inflacionario, para producir efectos variables en la determinación de las cifras a cargo de los contribuyentes según el momento de su liquidación y pago, ni tampoco se desconocía el Estatuto Fundamental del Estado por el hecho de que el Presidente hubiese dictado los decretos con fuerza de ley que desarrollasen dicha facultad.

Las normas legales que concedieron las facultades extraordinarias decían:

“Ley 75 de 1986

(Diciembre 23)

Por la cual se expiden normas en materia tributaria, de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de capitales, se conceden unas facultades extraordinarias y se dictan otras disposiciones.

El Congreso de Colombia

DECRETA:

(...)

Artículo 90. De conformidad con el ordinal 12 del artículo 76 de la Constitución Política, revístese al Presidente de la República de facultades extraordinarias contadas éstas desde la fecha de publicación de la presente ley y hasta el 31 de diciembre de 1987 para adoptar las siguientes medidas:

(...)

5) Sin perjuicio de las facultades conferidas en los numerales anteriores, expedir un Estatuto Tributario de numeración continua, de tal forma que se armonicen en un solo cuerpo jurídico las diferentes normas que regulan los impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales. Para tal efecto, se podrá reordenar la numeración de las diferentes disposiciones tributarias, modificar su texto y eliminar aquellas que se encuentran repetidas o derogadas, sin que en ningún caso se altere su contenido. Para tal efecto, se solicitará la asesoría de 2 Magistrados de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado”.

“Ley 43 de 1987

(noviembre 30)

Por la cual se regulan varios aspectos de la Hacienda Pública en materia de presupuesto, crédito público interno y externo, impuestos directos e indirectos, se conceden y precisan unas facultades extraordinarias, se establece una inversión forzosa y se dictan otras disposiciones

El Congreso de Colombia

DECRETA:

(...)

Artículo 41. Amplíase hasta el 30 de marzo de 1989 el plazo para expedir el Estatuto Tributario de que trata el numeral 5 del artículo 90 de la Ley 75 de 1986.

Lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de un primer estatuto tributario que deberá ser expedido a más tardar en el mes de enero de 1988”.

“Ley 49 de 1990

(diciembre 28)

Por la cual se reglamenta la repatriación de capitales, se estimula el mercado accionario, se expiden normas en materia tributaria, aduanera y se dictan otras disposiciones.

El Congreso de Colombia

DECRETA:

(...)

Artículo 25. Facultades sobre ajustes integrales. De conformidad con el numeral 12 del artículo 76 de la Constitución Política, revístese al Presidente de la República de facultades extraordinarias, desde la fecha de promulgación de la presente Ley y hasta por dos años, para:

a) Reformar el Título V del Libro Primero del Estatuto Tributario, referente a los ajustes integrales por inflación, en uso de las cuales podrá:

1. Establecer un sistema para eliminar la doble tributación que se genera en cabeza de las sociedades que posean acciones o cuotas de interés social en otras sociedades.
2. Establecer los mecanismos de introducción gradual del sistema de ajustes integrales por inflación.
3. Establecer que los contribuyentes puedan optar por la actualización inicial de sus activos, en cuyo caso se podrá señalar el impuesto correspondiente a dicho ajuste inicial y su forma de pago.
4. Definir las normas de transición entre la actual legislación y el sistema de ajustes integrales por inflación.

5. Definir y armonizar el conjunto de las normas tanto tributarias, como contables, que sean necesarias para la adecuada aplicación de los ajustes integrales por inflación.

6. Adoptar y modificar las normas que sean necesarias para la adecuada implantación del sistema de ajustes integrales por inflación.

b) Definir el componente inflacionario de los rendimientos financieros y de los costos y gastos financieros, para los contribuyentes que no se encuentran sometidos al régimen de ajustes integrales por inflación.

c) Reducir el porcentaje de renta presuntiva sobre el patrimonio”.

Las disposiciones impugnadas serán declaradas exequibles pero únicamente en cuanto se refiere al cargo objeto de análisis, es decir, por haberse expedido por el Presidente de la República con base en unas facultades extraordinarias que en su momento podían serle concedidas. Todas ellas se expidieron antes del 7 de julio de 1991, fecha en la cual -se repite- entró a regir la actual Carta Política.

Pero la Corte advierte que, ya en vigor la Constitución Política de 1991, el Congreso es el único órgano que puede modificar, adicionar o suprimir las aludidas normas, dado su carácter tributario, y, por tanto, no puede, sin vulnerar el artículo 150-10 de aquélla, conceder facultades extraordinarias al Ejecutivo para tal efecto.

Se repite lo siguiente:

“En efecto, la función de legislar en materia tributaria es propia e indelegable del Congreso de la República, en cuya cabeza se encuentra, por su naturaleza y por el papel que cumple en el seno de la democracia la representación política en su más genuina expresión. Así lo acredita, en el desarrollo del Derecho Constitucional y en la historia misma de las instituciones tributarias, la célebre divisa según la cual “no hay impuesto sin representación”.

Por ello, no es función de la Rama Ejecutiva la de resolver en última instancia sobre la imposición de tributos ni tampoco acerca de su reforma o supresión, aunque se le reconozca iniciativa al respecto, dadas sus responsabilidades en el manejo de las finanzas públicas.

Es evidente que la Constitución de 1991 prohibió al Congreso conferir facultades en materia tributaria, no solamente en cuanto a la creación de impuestos sino en punto de su modificación, los aumentos y disminuciones, la supresión y la sustitución de los mismos, ya que reservó a la Rama Legislativa la atribución de adoptar decisiones al respecto.

Ello resulta no solamente del artículo 150, numeral 10, de la Carta Política, a cuyo tenor no se podrán conferir facultades extraordinarias para decretar impuestos, sino de lo contemplado en los artículos 338 y 345 *Ibídem*.

El primero estatuye que, en tiempo de paz, “solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales” y que “la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos” (subraya la Corte). De lo cual se deduce que las enunciadas atribuciones han sido confiadas, en el caso de los tributos nacionales, al legislador, entendido éste desde el punto de vista orgánico, es decir, el Congreso de la República, con exclusión total del Ejecutivo en cuanto a la aprobación y puesta en vigencia de las normas correspondientes.

La reserva es todavía más clara si se considera que el Constituyente preceptuó la competencia directa y, por ende, exclusiva, de los cuerpos representativos (Congreso, asambleas y concejos) en cuanto a la definición de los elementos del impuesto, pues el inciso 2º de la mencionada norma, que permitió delegar en las autoridades administrativas la fijación de tarifas, como recuperación de costos y participación en beneficios, únicamente es aplicable a tasas y contribuciones, no a impuestos, como lo dilucidó esta Corte en Sentencia C-455 del 20 de octubre de 1994.

Si ello es así, toda la función de disponer por vía legislativa sobre sujetos activos y pasivos de impuestos, hechos y bases gravables y tarifas, configura un todo, un conjunto inescindible exclusivamente a cargo del órgano colegiado de elección popular. Mal podría entenderse que la reserva cobijara apenas una fase de las atribuciones legislativas (la de creación o establecimiento de impuestos), dejando por fuera las demás (modificación, aumento, disminución, supresión, sustitución), que indudablemente están ligadas a la primera y determinan la política tributaria del Estado. Tal criterio dispersaría la responsabilidad y bifurcaría, sin razón ni técnica, las competencias en una de las materias más sensibles de la

normatividad en el campo económico, con evidentes repercusiones sociales.

El segundo de los artículos citados señala que en tiempo de paz no se podrá percibir contribución o impuesto que no figure en el presupuesto de rentas, cuya aprobación corresponde al Congreso según el artículo 150, numeral 11, de la Carta.

Esa previsión es compatible con la del artículo 347 *Ibídem*, según el cual el proyecto de ley de apropiaciones deberá contener la totalidad de los gastos que el Estado pretenda realizar, a lo que añade: “Si los ingresos legalmente autorizados no fueren suficientes para atender los gastos proyectados, el Gobierno propondrá, por separado, ante las mismas comisiones que estudian el proyecto de ley del presupuesto, la creación de nuevas rentas o la modificación de las existentes para financiar el monto de los gastos contemplados”.

La normatividad presupuestal, claramente ligada a la tributaria, está edificada sobre la base de que es el Congreso el encargado de establecer y modificar el régimen de impuestos, cuando menos en tiempo de paz.

Las normas excepcionales, como la del artículo 215 de la Constitución, no hacen sino confirmar este criterio, pues las posibilidades gubernamentales de “establecer nuevos tributos y modificar los existentes” (subraya la Corte) únicamente son temporales, con la característica adicional de que dejan de regir al término de la siguiente vigencia fiscal, “salvo que el Congreso, durante el año siguiente les otorgue carácter permanente” (se subraya). El mismo precepto dispone, como regla general aplicable a los decretos legislativos, que el Congreso, durante el año siguiente o en todo tiempo, según que la iniciativa sea del Ejecutivo o de los congresistas, los podrá derogar, modificar o adicionar.

La disposición, también excepcional, del artículo 154 de la Constitución, que consagra la iniciativa privativa del Gobierno para dictar o reformar las leyes que introduzcan exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales, es elemento de juicio definitivo en la interpretación sistemática de la preceptiva constitucional sobre el asunto cuestionado, ya que, a juicio de la Corte, el hecho de que el Constituyente haya limitado la competencia exclusiva del Ejecutivo a la presentación de los correspondientes proyectos de ley, dejando en cabeza del Congreso la resolución final, mediante su aprobación o improbación, acerca de la creación o reforma de impuestos, muestra con suficiente contundencia la reserva constitucional a favor de la Rama Legislativa.

Se tiene, entonces, que el ámbito de los impuestos es, en toda su extensión y en la plenitud de su alcance, del dominio exclusivo del Congreso, por lo cual el Presidente de la República no puede solicitar facultades extraordinarias para ejercer funciones legislativas en ninguno de los momentos de la vigencia del impuesto, ni el Congreso se las puede otorgar. Y, si de hecho, ello tiene ocurrencia, los decretos que se dicten, como la propia ley de facultades, carecen de todo sustento constitucional". (Cfr. Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-246 del 1 de junio de 1995. M.P.: Dr. José Gregorio Hernández Galindo).

DECISION

Con fundamento en las consideraciones expuestas, la Sala Plena de la Corte Constitucional, oído el concepto del Procurador General de la Nación y cumplidos los trámites previstos en el Decreto 2067 de 1991, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

Únicamente en relación con el cargo formulado, por cuanto las facultades extraordinarias invocadas podían ser otorgadas para su expedición, decláranse EXEQUIBLES los preceptos acusados en este proceso.

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

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Presidente

ANTONIO BARRERA CARBONELL

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

FABIO MORON DIAZ

Magistrado

Magistrado

MARTHA SACHICA DE MONCALEANO

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrada E)

Magistrado

PABLO ENRIQUE LEAL RUIZ

Secretario General