

C-527-96

Sentencia C-527/96

LEY TRIBUTARIA-Vigencia/DESCUENTOS POR DONACIONES-Vigencia de ley

Cuando la Constitución dice que las leyes tributarias “no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”, la palabra “período”, por estar libre de cualquier calificativo, no coincide con la noción, más restringida, del período gravable anual característico del impuesto a la renta y complementarios. Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, sí puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar la Constitución. La prohibición contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas al contribuyente, modificando las regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: el que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe. Puesto que los descuentos son los que corresponden a las donaciones efectuadas en un período posterior a la vigencia de la ley, los mismos están encuadrados dentro de los límites de la Constitución.

Referencia: Expediente D-1243

Demandada de inconstitucionalidad parcial contra el artículo 87 de la ley 223 de 1995, “Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones”, norma que modifica el art. 249 del Estatuto Tributario (decreto 624 de 1989).

Actora: Rosa Elvira Martínez León.

Magistrado Ponente:

Dr. JORGE ARANGO MEJÍA.

Sentencia aprobada en Santafé de Bogotá, Distrito Capital, según consta en acta número cuarenta y siete (47), a los diez (10) días del mes de octubre de mil novecientos noventa y seis (1996).

## I. ANTECEDENTES.

El 22 de febrero de 1996, la ciudadana Rosa Elvira Martínez León, en uso del derecho consagrado en los artículos 241, numeral 4, y 242, numeral 1, de la Constitución, demandó parcialmente ante esta Corte el artículo 87 de la ley 223 de 1995, que modificó el artículo 249 del Estatuto Tributario (decreto 624 de 1989).

El 19 de marzo del presente año, el magistrado sustanciador admitió la demanda; ordenó la fijación en lista de la norma acusada por 10 días, para que cualquier ciudadano la impugnara o la defendiera; simultáneamente, dio traslado por 30 días al Procurador General de la Nación, para que rindiera el concepto de rigor; y ordenó comunicar la iniciación del proceso al Presidente de la República y al Presidente del Congreso, para que si lo estimaban oportuno, conceptuaran sobre la constitucionalidad de la norma sometida a control.

Con base en lo dicho, la Corte entra a decidir.

### A. NORMA ACUSADA.

La parte considerada inexequible es la subrayada:

“Ley número 223 de 1995

“(Diciembre 20)

“Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones’

“El Congreso de Colombia,

“DECRETA:

“(...) CAPÍTULO III.

“Impuesto sobre la renta.

“(...) Artículo 87. Modalidades de las donaciones. El numeral 2º. del artículo 125-2 del estatuto tributario quedará así:

“2. Cuando se donen bienes, se tomará como valor el costo de adquisición vigente en la fecha de la donación, más los ajustes por inflación declarados hasta esa misma fecha’.

“Adiciónase el estatuto tributario con el siguiente artículo:

“ART. 249. Descuento por donaciones. A partir de la vigencia de la presente ley, los contribuyentes del impuesto sobre la renta podrán descontar del impuesto sobre la renta y complementarios a su cargo, el 60% de las donaciones que hayan efectuado durante el año gravable a las universidades públicas o privadas, aprobadas por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior, Icfes, que sean entidades sin ánimo de lucro.

“Con los recursos obtenidos de tales donaciones, las universidades deberán constituir un fondo patrimonial cuyos rendimientos se destinen exclusivamente a financiar las matrículas de estudiantes de bajos ingresos, cuyos padres demuestren que no tienen ingresos superiores a cuatro (4) salarios mínimos mensuales vigentes, y a proyectos de educación, ciencia y tecnología.

“Este descuento no podrá exceder del 30% del impuesto básico de renta y complementarios del respectivo año gravable.

“PAR. Durante los años gravables de 1996 y 1997, los contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán descontar del impuesto sobre la renta y complementarios a su cargo, el setenta (70%) de las donaciones que hayan efectuado, en los términos y dentro del límite señalado en este artículo.”

## B. LA DEMANDA, INTERVENCIÓN Y CONCEPTO DEL PROCURADOR (E).

### a. La demanda.

Busca la declaración de inexequibilidad del aparte subrayado, con base en la idea de que viola los artículos 338, inciso 3o., y 363, inciso 2o., de la Constitución.

Como la primera de estas disposiciones establece el principio de que las leyes que regulen contribuciones cuya base resulte de “hechos ocurridos durante un período determinado”, no se pueden aplicar sino “a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley”; y la segunda impide la aplicación retroactiva de las leyes tributarias, la

actora considera que la norma acusada las contraría en la medida en que la vigencia de los descuentos por donaciones, que es la misma de la ley 223 de 1995, esto es, el 22 de diciembre de tal año -fecha de publicación en el diario oficial número 42160-, brinda la posibilidad de disminuir el impuesto básico de renta en la declaración correspondiente al año gravable de 1995.

En palabras de la actora, “el caso que nos ocupa presenta una clara violación de los preceptos constitucionales mencionados, pues siendo la ley 223 de 1995 una ley que regula contribuciones, se ha pretendido aplicar en el mismo período en que inició su vigencia”.

Lo expuesto, dice la demanda, es cierto aun en los eventos -como el presente- en los cuales la ley tributaria plantea beneficios para el contribuyente, porque lo contrario implicaría la afectación de los ingresos gubernamentales, forzando la aparición de adiciones presupuestales.

#### b. Intervención de la ciudadana Amparo Merizalde de Martínez.

La interveniente, que actúa en su propio nombre y designada por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, no ve en la norma impugnada ninguna violación de la Constitución, porque, para ella, la disposición no regula contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos dentro de un período determinado, sino que acuerda a ciertas donaciones -a partir del 22 de diciembre de 1995-, el derecho de generar descuentos pero “una vez determinada la base gravable”, lo que, por ocurrir con posterioridad a la vigencia de la disposición, demuestra que en el presente caso no puede hablarse de aplicación retroactiva de leyes tributarias.

Así, puesto que sólo al final de 1995 hay una situación tributaria consolidada, y como sólo las donaciones hechas entre el 22 y el 31 de diciembre de 1995 son las que dan derecho a los descuentos previstos, es claro que éstos no son de aplicación retroactiva.

Finalmente, la actora afirma que el artículo atacado no crea ninguna carga jurídica, ni vulnera ningún derecho adquirido. Sólo permite que las donaciones puedan traducirse en descuentos tributarios, dando simple aplicación a lo preceptuado en el artículo 71 de la Constitución, al crear incentivos para el fomento de la ciencia, la cultura y la tecnología.

Por todas estas consideraciones, la interveniente solicita la declaración de exequibilidad de la norma impugnada.

c. Concepto del Procurador General de la Nación (E).

Estima que el aparte atacado debe declararse exequible, porque como el impuesto a la renta -por ser de los que la doctrina cataloga como de período-, está sujeto a lo previsto por el inciso 3o. del artículo 338 de la Constitución, la “expresión ‘a partir de la vigencia de la presente ley’, contenida en el artículo 249 del estatuto tributario, ha de entenderse en el sentido de que los descuentos autorizados en razón de las referidas donaciones, no obstante ellas hayan sido efectuadas durante 1995, tendrán operatividad en la liquidación y pago del impuesto de renta y complementarios pero dentro del período fiscal correspondiente a 1996”.

#### C. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL.

Procede la Corte Constitucional a resolver sobre este asunto, previas las siguientes consideraciones.

a. Competencia.

b. Lo que se debate.

La acción se dirige contra la parte del artículo 87 de la ley 223 de 1995, que, en lo pertinente, establece que a partir de la vigencia de dicha ley, los contribuyentes podrán descontar del impuesto sobre la renta y complementarios a su cargo, ciertos porcentajes de las donaciones allí mencionadas, que hayan efectuado durante el año gravable a determinadas universidades. La demanda fundamenta la supuesta inexequibilidad del aparte impugnado, en la violación de los artículos 338, inciso 3o., y 363, inciso 2o., de la Constitución.

Por tanto, es necesario examinar separadamente los cargos contra los dos artículos anotados, lo que se hará a continuación, no sin antes advertir que la Corte no percibe la violación de algún otro artículo de la Constitución.

1) Por qué no hay vulneración del inciso 3o. del artículo 338 de la Constitución.

El inciso 3o. del artículo 338 de la Constitución ordena lo siguiente:

“Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.”

Como la norma superior se refiere a las leyes, ordenanzas o acuerdos que “regulen contribuciones”, conviene, de entrada, recordar que la Corte, al interpretar esta disposición (sentencia C-149 del 22 de abril de 1993, magistrado ponente doctor José Gregorio Hernández Galindo, Gaceta de la Corte Constitucional año 1993, tomo IV, pág. 121), ha asignado a la palabra contribución un sentido genérico sinónimo de impuesto, entendimiento que se reiterará en esta providencia y que, por lo demás, es el que el vocablo tiene de ordinario (Esteban Jaramillo, Tratado de Ciencia de la Hacienda Pública, quinta edición, Voluntad, Bogotá, 1953, pág. 60). Lo anterior implica, entonces, que el impuesto sobre la renta y complementarios está sujeto a lo dispuesto por el inciso 3o. del artículo 338 de la Carta.

Hecha esta precisión, la Corte considera que la disposición atacada no contradice lo ordenado por la Constitución en el inciso 3o. de su artículo 338, porque como el período de tiempo que va del 22 de diciembre de 1995, día de la publicación de la ley, al 31 de diciembre del mismo año, es precisamente el que comienza después de la vigencia de la ley, corresponde con el período señalado por la propia Carta, esto es, el que se inicia “después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”. Sobre este particular, es necesario precisar que cuando la Constitución dice que las leyes tributarias “no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”, la palabra “período”, por estar libre de cualquier calificativo, no coincide con la noción, más restringida, del período gravable anual característico del impuesto a la renta y complementarios.

Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, sí puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución. La prohibición contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas al contribuyente, modificando las

regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: el que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe.

En consecuencia, puesto que los descuentos que nos ocupan son los que corresponden a las donaciones efectuadas entre el 22 y el 31 de diciembre de 1995, vale decir, un período posterior a la vigencia de la ley, los mismos están encuadrados dentro de los límites del inciso 3o. del artículo 338 de la Constitución y, por lo tanto, no son inexequibles.

2) Por qué no hay vulneración del artículo 363, inciso 2o., de la Constitución.

Esta norma dice:

“(...) Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.”

Recordemos que la demanda afirma que la disposición impugnada quebranta este mandato constitucional, “pues siendo la ley 223 de 1995 una ley que regula contribuciones, se ha pretendido aplicar en el mismo período en que inició su vigencia”.

La Corte desecha este cargo, porque los descuentos del artículo 87 de la ley 223 de 1995, sólo tendrán operancia para la declaración de renta del año gravable de 1995, si se refieren a donaciones efectuadas dentro de la vigencia de la ley, esto es, del 22 al 31 de diciembre del mismo año.

En consecuencia, el cargo tampoco prosperará.

#### D. DECISIÓN.

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

#### RESUELVE:

DECLARAR EXEQUIBLE, por los motivos expuestos, la expresión “A partir de la vigencia de la presente ley”, que está en el inicio de la adición que el artículo 87 de la ley 223 de 1995 introdujo al artículo 249 del Estatuto Tributario.

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

CARLOS GAVIRIA DÍAZ

Presidente

JORGE ARANGO MEJÍA

Magistrado

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

HERNANDO HERRERA VERGARA

Magistrado

JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO

Magistrado

ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO

Magistrado

FABIO MORÓN DÍAZ

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

MARTHA SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General