

COSA JUZGADA RELATIVA-Decisión sobre cargos no objeto de pronunciamiento/CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD-Decisión sobre cargos no objeto de pronunciamiento/SENTENCIA DE CONSTITUCIONALIDAD-Decisión sobre cargos no objeto de pronunciamiento

OPERACIONES DE CREDITO PUBLICO-Significado y clases

EXENCION DE IMPUESTOS, TASA, CONTRIBUCION Y GRAVAMEN NACIONAL EN OPERACIONES DE CREDITO PUBLICO EXTERNO-Personas sin residencia o domicilio en el país

BONOS COLOMBIA-No generación de impuesto sobre la renta

BONOS COLOMBIA-Reglas diferentes

EXENCION TRIBUTARIA A BONOS COLOMBIA-Conservación de condiciones inicialmente prometidas a quienes suscribieron títulos

BONOS DE DEUDA PUBLICA EXTERNA PARA MERCADO INTERNACIONAL DE CAPITALES Y LOCAL-Exenciones temporales y modificaciones de algunos impuestos

EXENCION TRIBUTARIA-Inexistencia de discriminación/EXENCION TRIBUTARIA-Conservación de condiciones inicialmente prometidas a quienes suscribieron títulos

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA-Consagración constitucional

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD-Naturaleza jurídica

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD Y DERECHOS ADQUIRIDOS-Relación

DERECHOS ADQUIRIDOS Y MERAS EXPECTATIVAS-Distinción

DERECHOS ADQUIRIDOS EN DERECHO PRIVADO-Aplicación/SITUACION JURIDICA CONSOLIDADA EN DERECHO PUBLICO-Aplicación

LEY TRIBUTARIA-No retroactividad

LEGISLACION TRIBUTARIA-No es estática ni irreformable

En asuntos tributarios, la legislación no puede ser estática ni irreformable, pues ello

equivaldría no sólo a desconocer la realidad cambiante de todo país y el dinamismo propio del Estado sino también los fines esenciales que éste debe cumplir. La imposición de tributos es básica en toda sociedad al constituirse en el instrumento eficaz de la política macroeconómica con que cuenta el Estado para financiar su funcionamiento, hacer inversiones, obras públicas, satisfacer necesidades básicas, en fin, todas aquellas actividades destinadas a satisfacer las necesidades básicas y a promover la prosperidad general y el bienestar de todos los habitantes. Además, es deber de todas las personas contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de conceptos de justicia y equidad.

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA-Modificación, adición y derogación de disposiciones jurídicas sometida a limitación

El principio de irretroactividad de la ley tributaria no impide ni obstaculiza la labor del legislador de modificar el ordenamiento positivo para introducir los cambios que considere necesarios en ese campo, atendiendo razones políticas, económicas, sociales o de conveniencia. En consecuencia, bien puede modificar, adicionar y derogar disposiciones jurídicas de esa índole, con una sola limitación: la no violación de los distintos postulados, reglas y derechos constitucionales. De no ser así, “el ordenamiento jurídico correría el riesgo de petrificarse, si al regular las relaciones de coexistencia social y adaptarse a las realidades de cada momento, debiera inhibirse de afectar de una u otra manera las relaciones jurídicas preexistentes”.

SITUACION JURIDICA CONSOLIDADA EN BONOS COLOMBIA-Suscripción con residentes en el país bajo condición de no generar impuestos nacionales

SITUACION JURIDICA CONSOLIDADA EN BONOS-Objetivo de contrarrestar efectos producidos por crisis energética

OPERACIONES DE CREDITO PUBLICO EXTERNO-Pago del principal, intereses, comisiones y demás gastos gravado cuando se realice a personas con residencia o domicilio en el país

BONOS COLOMBIA Y BONOS RESOLUCION 4308 DE 1994-Continúan rigiéndose por condiciones existentes al momento de emisión

PRINCIPIO DE LA BUENA FE EN MATERIA TRIBUTARIA Y DERECHOS ADQUIRIDOS-Vinculación

El principio de la buena fe en materia tributaria, está íntimamente ligado con el respeto de los derechos adquiridos, pues una vez que el legislador ha establecido unas condiciones bajo las cuales los contribuyentes realizan una inversión, hacen una operación, se acogen a unos beneficios, etc, éstas no pueden ser modificadas posteriormente en detrimento de sus intereses, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente al momento de realizarse el acto correspondiente y de acuerdo con las exigencias por ella previstas.

SITUACION JURIDICA CONSOLIDADA EN EXENCION TRIBUTARIA DE BONOS DE DEUDA PUBLICA EXTERNA-Modificación y derogación hacia el futuro

Referencia: expediente D-2683

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 7 de la ley 488 de 1998, que modifica el artículo 218 del Estatuto Tributario.

Demandante: Rosa Elvira Velandia Niño

Magistrado Ponente:

Dr. CARLOS GAVIRIA DIAZ

Santafé de Bogotá, D.C., mayo veinticuatro (24) de dos mil (2000).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámite establecidos en el decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

S E N T E N C I A

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, la ciudadana ROSA ELVIRA

VELANDIA MARIÑO, demandó el artículo 7 de la ley 488 de 1998, que modifica el artículo 218 del Estatuto Tributario.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de inconstitucionalidad, la Corte Constitucional procede a decidir acerca de la demanda en referencia.

A continuación se transcribe el texto de la disposición demandada, conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 43460 del 28 de diciembre de 1998.

“LEY 488 DE 1998

“Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las entidades territoriales”

El Congreso de Colombia

D E C R E T A :

(...)

“Artículo 7. Eliminación exención tributaria a contribuyentes que posean títulos de deuda de la Nación.

El artículo 218 del Estatuto Tributario quedará así:

“Artículo 218. Intereses, comisiones y demás pagos para empréstitos y títulos de deuda pública externa. El pago del principal, intereses, comisiones y demás conceptos relacionados con operaciones de crédito público externo y con las asimiladas a éstas, estará exento de toda clase de impuestos, tasas, contribuciones y gravámenes de carácter nacional, solamente cuando se realice a personas sin residencia o domicilio en el país.

Parágrafo. Los bonos emitidos en desarrollo de las autorizaciones conferidas por el decreto 700 de 1992 (Bonos Colombia) y por la resolución 4308 de 1994, continuarán rigiéndose por las condiciones existentes al momento de su emisión.”

I. LA DEMANDA

Aunque la demandante acusa todo el artículo 7 de la ley 488/98, su argumentación se dirige solamente a cuestionar el párrafo, por contrariar los artículos 83 y 363 del Estatuto Superior, por las razones que a continuación se resumen.

- De conformidad con lo dispuesto en el inciso primero del artículo acusado, continúan exentos del pago de impuestos, tasas, contribuciones y gravámenes de carácter nacional, el pago del principal, intereses, comisiones y demás conceptos relacionados con las operaciones de crédito público externo, hechos a personas sin residencia o domicilio en el país. En el párrafo del mismo artículo se consagra una excepción a esa regla general, en el sentido de no gravar aquellos pagos cuando provengan de los bonos expedidos con base en el decreto 700/92 y la resolución 4308/94, los cuales continuarán rigiéndose por las condiciones existentes al momento de su emisión, “tratamiento que a todos luces difiere para aquellos bonos que al momento de su emisión, al igual que los anteriores, expedidos con base en leyes de endeudamiento externo, como la ley 185/95, tenían el mismo tratamiento y que hoy se desconocen, lo cual implica que la nueva ley se aplique de manera retroactiva desconociendo situaciones jurídicas que se consolidaron bajo la vigencia de la ley que se deroga dado que éstos al momento de la emisión, también, se encontraban no sujetos a gravamen alguno”. Para demostrar este hecho menciona los bonos Euro-Medium Term, Yankee, Global Securities, emitidos el 22 de mayo de 1996, el 12 de diciembre de 1996, el 15 de febrero de 1994, el 13 de febrero de 1997, el 12 de febrero de 1996, el 13 de febrero de 1997, respectivamente, cuya emisión se verificó con anterioridad a la ley acusada “y para los cuales se contemplaba igual tratamiento, por lo que la nueva ley al desconocerlos debe ser declarada inexecutable al aplicarse retroactivamente(...).”

El párrafo del artículo 7 de la ley 488/98 viola el artículo 363 de la Carta, al consagrar la protección de situaciones jurídicas consolidadas solamente para quienes posean títulos de deuda de la Nación, concretamente, los bonos Colombia, “olvidando igualmente, otra serie de Bonos, expedidos con base en leyes de endeudamiento externo, a los que les fue otorgado igual tratamiento tributario, como es el caso de los expedidos con base en la ley 185 de 1995, entre los cuales podemos señalar los Global Securities emisión del 13 de

febrero de 1997 o los bonos Euro Medium Term, emisión del 22 de mayo de 1996, condiciones que no podían ser desconocidas aplicándoles hoy un tratamiento diferente, por que igual que aquellos, su emisión ocurrió en vigencia de una regulación especial y anterior a la ley que deroga dicho beneficio. De allí que solamente sea posible afectar este tipo de bonos cuando la inversión se produzca con posterioridad a la ley 488 de 1998, pero en ningún caso para los adquiridos con anterioridad a la ley puesto que sobre ellos devino irremediamente una situación jurídica que se consolidó a su favor. De donde se tiene que cualquier modificación a los efectos impositivos de la operación efectuada en y bajo las condiciones que establecía la ley que deroga, su inobservancia trae como consecuencia la aplicación retroactiva de la norma, con lo cual además de violarse la normatividad constitucional, causa perjuicio grave para aquellos contribuyentes que en el entendido de no verse sujetos a gravamen alguno invierten en este tipo de bonos.”

* Sobre la violación del artículo 83 de la Constitución, señala la demandante, “que los contribuyentes al adquirir estos bonos de endeudamiento externo, al momento de su emisión se encontraban exentos de cualquier clase de tributo del orden nacional, al igual que los denominados Bonos Colombia, por lo que al otorgárseles a éstos últimos la continuidad de la exención se violó con ello flagrantemente el principio de la buena fe de la que deben estar precedidas las actuaciones administrativas ya que con la creación del artículo 7 de la ley 488/98, se cambian las reglas de juego existentes al momento de la emisión y suscripción de títulos dando un tratamiento favorable para un tipo de operaciones que al igual que las otras gozaban de las mismas condiciones previstas o reconocidas al momento de realizarse la emisión y colocación de los respectivos títulos (...) la nueva ley no podía entrar a regular aspectos relacionados con hechos u operaciones efectuados en el pasado, ni desconocer aquellos hechos económicos, que si bien pueden ser gravados a futuro, no podían ser afectados por la nueva norma, en la medida que al momento de su emisión tenían el mismo tratamiento tributario a los que hoy se les concede la exención y que de traducirse vulnera situaciones jurídicas consolidadas bajo su vigencia y, por ende, hace que la norma sea retroactiva.”

* Para finalizar, dice la actora que si la Corte no declara la inexecutable del precepto demandado, debe entonces, dictar una sentencia integradora en la que “se ordene que las operaciones de crédito externo cuya inserción se hubiere verificado con anterioridad a la expedición de la presente ley, el tratamiento tributario aplicable es el vigente al momento de la emisión de los Bonos, es decir, que están exentas de toda clase de impuestos, tasas, contribuciones o gravámenes de carácter nacional, los pagos efectuados por la Nación y demás entidades de derecho público, del principal, intereses, comisiones y demás gastos correspondientes a empréstitos y títulos de deuda externa.”

I. INTERVENCIONES

1. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

La ciudadana MYRIAM ELIANA MARTINEZ PINEDA, en su calidad de jefe de la Oficina Nacional de Normativa y Doctrina de la Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales, intervino a nombre de esa entidad, para defender la constitucionalidad de la norma acusada. Son éstas las argumentaciones que expuso con ese fin.

- Antes de la ley 488 de 1998, el artículo 218 del Estatuto Tributario exoneraba de todo tipo de impuestos, tasas, contribuciones o gravámenes de carácter nacional a los pagos que la Nación o cualquier establecimiento público efectuara del principal, intereses, comisiones y demás gastos correspondientes a empréstitos y títulos de deuda externa, sin discriminar que el pago se realizara a personas con o sin residencia en el país. Con la modificación que introdujo la ley acusada, se grava dicho evento, cuando se realice a personas con residencia o domicilio en el país, “por lo que era lógico y razonable que se protegieran las operaciones que habían hecho estas personas.”

- Al momento de la expedición de la ley acusada, “los únicos bonos colocados en el mercado, con las características especiales de ser una operación de crédito externo, pagaderos en dólares, y celebrados con residentes en el territorio colombiano, eran los BONOS COLOMBIA (decreto 700 de 1992) y los BONOS RESOLUCIÓN 4308 DE 1994. Por tal razón, de manera

sana y en aplicación de los principios del sistema tributario colombiano, el Congreso incluyó en el artículo 7 acusado, el párrafo que en esta ocasión se demanda, de no haberlo incluido se configuraría una conducta a todas luces inequitativa y desproporcionada, con respecto a los residentes suscriptores de los Bonos que venimos tratando. Y en virtud del principio de equidad, el legislador tributario estaba obligado a respetar una situación jurídica consolidada, incluyendo el párrafo en cuestión, sin oponer (sic) a esta regla absoluta que en uso de su autonomía estaba ordenando.”

- Por otra parte, señala la interviniente que la actora asimila los Bonos Colombia y los Bonos de la resolución 4308/94, sin tener en cuenta que éstos no se refieren específicamente a la emisión de Bonos como tales, sino a las autorizaciones para el endeudamiento que ordena la ley (art. 150-9 C.P.). “Queda demostrado entonces, que los únicos bonos sobre los cuales debían garantizarse derechos adquiridos eran los Bonos Colombia y los emitidos en la resolución antes citada. No se puede predicar una diferencia de trato entre los bonos de que habla la ley acusada y los citados por la actora, pues ellos no comparten las mismas características, para que todos sean favorecidos con la previsión contenida en el párrafo impugnado.”

- El precepto demandado no infringe el principio de la buena fe porque quienes suscribieron otra clase de bonos, es decir, aquellos colocados en el mercado internacional de valores, siguen en las mismas condiciones, mientras que los que suscribieron Bonos Colombia son protegidos por el párrafo.

1. Intervención de un ciudadano que obra a título personal

El ciudadano JUAN RAFAEL BRAVO ARTEAGA interviene en este proceso para coadyuvar la demanda pues, considera que la norma acusada viola los artículos 58 y 13 de la Constitución. Estas son las consideraciones que expone para llegar a esa conclusión:

- Antes de expedirse la ley 488 de 1998, regía el artículo 218 del Estatuto Tributario, que prescribía: “El pago por la Nación y demás entidades de derecho público, del principal, intereses, comisiones y demás gastos correspondientes a empréstitos y títulos de deuda externa, estará exento de toda clase de impuestos, tasas, contribuciones o gravámenes de

carácter nacional". De esta manera los rendimientos financieros provenientes de los títulos de deuda pública externa estaban exentos del impuesto de renta. Adicionalmente, existían leyes relativas al endeudamiento público de la Nación, que autorizaban la emisión de títulos de deuda pública externa, consagrando también, el derecho a una exención tributaria sobre los intereses respectivos, vr. gr. leyes 63/83, 55/85, 7/86, 43/87, 78/89, 51/90, 185/95.

En el momento en que los particulares recibieron los títulos de deuda pública autorizados por las leyes citadas, no solamente adquirieron el derecho a recibir los rendimientos pactados y el reintegro del capital principal sino también a gozar de las exenciones tributarias establecidas para los rendimientos financieros que se derivaran de las correspondientes inversiones. En el caso de las adquisiciones de títulos de deuda pública externa, cada inversionista, en el momento de realizar la inversión, adquiría el derecho a la exención del impuesto de renta sobre los correspondientes intereses, pues así lo establecía una ley general (art. 218 E.T.) anterior a la ley acusada) y, eventualmente, una ley especial para la respectiva emisión, como las leyes que se citaron antes. En consecuencia, se desconocen derechos adquiridos constitucionalmente protegidos por el artículo 58 de la Carta.

- Igualmente, considera el interviniente que la norma acusada establece un trato discriminatorio entre los contribuyentes del impuesto sobre la renta pues la exención se concede únicamente cuando el contribuyente no tiene domicilio o residencia en Colombia, y cuando siendo cualquiera su domicilio o residencia, deriva su renta de los bonos de que trata el decreto 700/92 y la resolución 4308/94. De conformidad con la ley están sometidas a dicho gravamen, todas las personas naturales o jurídicas que deriven su renta de fuente colombiana, esto es, "los intereses producidos por créditos producidos en el país" (art. 24 E.T.) y según el artículo 265 ordinal 4 del mismo ordenamiento se consideran poseídos en el país "los derechos de crédito cuando el deudor tiene residencia y domicilio en el país". En el presente caso, el deudor en los títulos de deuda pública externa son la Nación, los departamentos o los municipios, entidades que tienen su domicilio en Colombia, razón por la cual los correspondientes derechos de crédito se entienden poseídos en Colombia y los respectivos rendimientos son de fuente colombiana. "Entonces si todos los intereses de fuente colombiana están, en principio, sometidos al impuesto de renta en Colombia, qué justificación existe para que sólo estén exentos los correspondientes a los títulos del decreto 700/92 y la resolución 4308/94. Como no existe una respuesta satisfactoria, se viola el principio de igualdad consagrado en el artículo 13 del estatuto supremo."

1. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, ALVARO LEYVA ZAMBRANO, envía el concepto emitido por esa institución, en el que se concluye que la norma acusada viola el principio de igualdad, puesto que “la exención respecto de los bonos y títulos a que hace referencia el parágrafo de la disposición acusada no se hace extensiva a otros títulos de deuda externa de similares condiciones. Así las cosas, el Instituto considera que procede la sentencia integradora que impida la inequidad (sic)aludida, y la constitucionalidad condicionada en los términos referidos en las consideraciones”. A continuación se resumen los argumentos expuestos por dicho ente.

- El legislador, en ejercicio del poder tributario, “puede establecer o eliminar exenciones cuando lo tenga a bien y no puede decirse que obra de buena o mala fe, por el simple hecho de eliminarlas, restringirlas o modificarlas.”

- Tampoco se viola la prohibición de aplicar en forma retroactiva la ley, como se establece en el artículo 363 de la Constitución, “porque de manera alguna ha previsto la norma acusada que el impuesto sobre la renta se haga extensivo a los rendimientos financieros obtenidos por los inversionistas con anterioridad a su vigencia. Lo cierto es que el tributo se aplicará respecto de los rendimientos financieros que se generen con posterioridad a la misma y, a la luz de lo previsto por el artículo 338 de la Constitución Nacional, procederá a partir del ejercicio imponible de 1999 por ser el inmediatamente siguiente a aquel en el cual entró a regir la ley.”

- No obstante lo anterior, considera el Instituto que la norma acusada viola flagrantemente el principio de igualdad, “al continuar la exención solamente respecto de los bonos y títulos a que alude el parágrafo de la disposición acusada pero no hacerse extensiva a otros bonos y otros títulos de deuda externa de similares condiciones que se hayan emitido (sic) con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 488, indudablemente se incurre en un tratamiento discriminatorio del cual no se encuentra explicación alguna.”

I. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El señor Procurador General de la Nación en concepto No. 2026 recibido el 17 de enero del presente año, solicita a la Corte declarar la constitucionalidad del artículo 7 de la ley 488 de 1998, “bajo el entendido de que la norma rige para quienes adquieran títulos de deuda pública con posterioridad a la promulgación de esta ley, es decir, del 21 de diciembre de 1998, de tal manera que todos los títulos de deuda pública externa suscritos con anterioridad a esta fecha continuarán rigiéndose por las disposiciones vigentes al momento de su adquisición.”

Son éstos los argumentos que expone el Procurador para llegar a esa conclusión:

- En materia tributaria el legislador cuenta con una amplia libertad de configuración no sólo para establecer tributos sino también para modificarlos, aumentarlos, disminuirlos, suprimirlos o consagrar exenciones, atendiendo razones de política económica, fiscal y social.

- Dada la naturaleza cambiante del derecho, debe aceptarse sin reparos de constitucionalidad, la modificación del artículo 218 E.T., por cuanto el legislador, como director de la economía, puede de conformidad con la valoración que haga de las circunstancias, establecer beneficios tributarios, justificados en un propósito de interés general. De igual manera, está facultado para eliminar este tratamiento especial (art. 150-1), sin que ello implique en sí mismo considerado, la afectación de los derechos de los particulares. “De otra parte, frente a esa libertad impositiva, debe diferenciarse la situación de quienes adquirieron bonos de deuda pública externa, respondiendo a los estímulos ofrecidos por el Estado, consistentes en la exención de impuestos para el pago del principal, intereses, comisiones y demás conceptos relacionados con operaciones de crédito público externo, los cuales una vez realizada la inversión y en vigencia la misma, se ven sorprendidos por una decisión del Estado en el sentido de gravar estas operaciones. En este caso, no se observa un comportamiento ajustado a los postulados de la buena fe cuando el Estado a través de la ley orienta en un sentido la decisión de los particulares, se beneficia de esta decisión y posteriormente modifica las condiciones, afectando a quienes colaboraron con las políticas financieras del mismo y quienes hubiesen podido optar dentro de las alternativas del mercado financiero por otro empleo de su capital que ofreciera mejores

condiciones. No se trata aquí de una mera expectativa de los inversionistas, es decir, de una relación abstracta y objetiva, sino de los efectos de una situación jurídica concreta y subjetiva consolidada, que ha entrado a formar parte del patrimonio de las personas que se encuentran disfrutando del beneficio otorgado por la ley y que debe mantenerse durante la existencia de la relación. En consecuencia, la norma tributaria resulta retroactiva al modificar las condiciones de una relación establecida con anterioridad, por cuanto ya se verificaron todos los supuestos fácticos previstos en la norma anterior para hacerse acreedor del beneficio, el cual, debe verificarse durante el desarrollo de la relación y hasta su extinción, en atención al principio de la seguridad jurídica. Por lo tanto, sólo pueden ser hechos imponibles, los que se realicen con posterioridad a la vigencia de la nueva ley.”

- Con base en lo anterior, concluye el Procurador que la norma acusada es constitucional “en cuanto se refiere a hechos futuros, condicionándola a que se mantengan los beneficios tributarios para aquellos residentes en el país que invirtieron en bonos de deuda pública externa antes de la promulgación de la ley 488 de 1998, para los cuales, deben regir las normas vigentes al momento de la adquisición de los títulos, en tanto los beneficios que actualmente reciben, son la extensión de los efectos de una situación consolidada con anterioridad a la nueva ley; pues de lo contrario, se estaría violando la confianza de los inversionistas con relación a las actuaciones del Estado, generando una permanente incertidumbre frente a las decisiones posteriores de las autoridades.”

I. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241-4 del Estatuto Superior, corresponde a esta corporación pronunciarse sobre la constitucionalidad de la disposición demandada, por formar parte de una ley de la República.

1. El pronunciamiento de la Corte y la cosa juzgada relativa

Tal como se dejó expuesto en el acápite III de esta providencia, aunque la actora demandó el artículo 7 de la ley 488/98, en su integridad, el concepto de violación se dirige exclusivamente a atacar el párrafo de esa disposición. En consecuencia, la Corte limitará su pronunciamiento a ese aparte normativo.

Igualmente, es pertinente señalar que esta corporación ya se pronunció sobre la misma disposición que hoy se acusa, en la sentencia C-291 del 15 de marzo de 20001, siendo declarada exequible, pero únicamente por no violar los principios de igualdad y de equidad tributaria, como se dejó expresamente consignado en la parte resolutive. En consecuencia, sobre estos aspectos la Corte ordenará estarse a lo resuelto en dicho fallo. Sin embargo, como esa decisión solamente produce efectos de cosa juzgada relativa, corresponde en esta oportunidad a la Corte decidir la presente demanda respecto de los cargos que no fueron objeto de examen en dicho fallo y a ello procede.

3. Planteamiento del problema

La demandante considera que el párrafo del artículo 7 de la ley 488 de 1998 viola los artículos 363 y 83 de la Constitución, al mantener el régimen vigente al momento de la emisión únicamente para los Bonos Colombia y los de la resolución 4308 de 1994 y no incluir otros títulos que, según ella, se encontraban en idénticas condiciones y gozaban del mismo beneficio fiscal. “Condiciones o beneficios que no podían ser afectados por una norma posterior, ya que sobre las mismas se consolidaron unas situaciones jurídicas a su favor, para quienes en el momento de realizar la inversión lo hicieron además, en consideración de las características de los títulos y dentro de las cuales se encontraba precisamente el tratamiento fiscal favorable, el cual al ser modificado genera la aplicación retroactiva de la ley.”

Entonces, debe la Corte determinar i) si en el presente caso existían o no situaciones jurídicas consolidadas que el legislador estaba obligado a respetar, ii) si la disposición acusada tiene carácter retroactivo, y iii) si dicho precepto infringe el principio de la buena fe.

4. Operaciones de crédito público – clases

Con el fin de hacer claridad sobre el tema que aquí se debate, es necesario recordar primero

qué son operaciones de crédito público y luego conocer cuál era el contenido del artículo 218 del Estatuto Tributario, que regía antes de expedirse la norma acusada, que lo modificó.

El párrafo 2 del artículo 41 de la ley 80 de 1993 -Estatuto General de Contratación de la Administración Pública- define las operaciones de crédito público como aquellas que “tienen por objeto dotar a la entidad de recursos con plazo para su pago, entre las que se encuentran la contratación de empréstitos, la emisión, suscripción y colocación de bonos y títulos valores, los créditos de proveedores y el otorgamiento de garantías para obligaciones de pago a cargo de las entidades estatales.”

De otra parte, el artículo 3 del decreto 2681 de 1993, que reglamenta dicha ley, señala que “son operaciones de crédito público los actos o contratos que tienen por objeto dotar a la entidad estatal de recursos, bienes o servicios con plazo para su pago o aquellas mediante las cuales la entidad actúa como deudor solidario o garante de obligaciones de pago.”

En esa misma disposición se establece que las operaciones de crédito público pueden ser internas o externas. “Son internas las que, de conformidad con las disposiciones cambiarias, se celebren exclusivamente entre residentes del (sic) territorio colombiano, para ser pagadas en moneda legal colombiana. Y externas todas las demás.”

1. Contenido del artículo 218 del Estatuto Tributario

Ahora bien: en el artículo 218 del Estatuto tributario, vigente antes de expedirse la disposición acusada, se consagraba que el pago por la Nación y las demás entidades de derecho público, del principal, intereses, comisiones y demás gastos correspondientes a empréstitos y títulos de deuda externa, estaba exento de toda clase de impuestos, tasas, contribuciones y gravámenes de carácter nacional. Obsérvese que la exención operaba tanto para los residentes como para los no residentes en el país, pues la norma no hacía diferenciación sobre este aspecto.

El artículo 7 de la ley 488/98, objeto de demanda parcial en este proceso, modifica el citado artículo 218 E.T. manteniendo dicha exención pero únicamente cuando el pago del principal, intereses, comisiones y demás gastos originados en operaciones de crédito público externo y

con las asimiladas a éstas, “se realice a personas sin residencia o domicilio en el país”.

Así las cosas, a partir de la vigencia de la ley acusada, el pago del principal, intereses, comisiones y demás conceptos relacionados con operaciones de crédito público externo se encuentra exento de impuestos, tasas, contribuciones y gravámenes de carácter nacional cuando se realice a personas sin residencia o domicilio en el país. No sucede lo mismo cuando tales pagos se efectúan a residentes en el país, sean nacionales o extranjeros, pues en este caso aquellos están sujetos a los correspondientes gravámenes.

Y en el párrafo, que es el impugnado, se establece que los bonos emitidos en desarrollo de las autorizaciones conferidas por el decreto 700/92, denominados Bonos Colombia y por la resolución 4308/94, continuarán rigiéndose por las condiciones existentes al momento de su emisión, lo cual es considerado por la demandante violatorio del ordenamiento supremo, por las razones que aparecen en el acápite III de esta providencia.

5. De otra parte, es importante tener en cuenta algunas de las consideraciones hechas por la Corte en la sentencia C-291/2000, antes citada, al rebatir el cargo formulado contra el mismo párrafo que hoy se demanda por infringir los principios de igualdad y equidad tributaria, pues serán éstas las que sirvan de fundamento para adoptar la determinación correspondiente.

En aquella oportunidad concluyó la Corte que el legislador no discriminó injustificadamente al dispensar un tratamiento diferente a los bonos Colombia (decreto 700/92) y los de la resolución 4308 de 1994 frente a los citados por la demandante, pues no se encontraban en idénticas hipótesis de hecho por cuanto los primeramente citados se expidieron con fundamento en un decreto de emergencia económica, destinado a contrarrestar los efectos de la crisis energética que dio origen a la declaración de ese estado exepcional. Veamos:

“La Corte declarará la exequibilidad de la disposición acusada sobre la base de que la distinción mantenida por el párrafo examinado encuentra justificación en el antecedente legislativo que el Procurador General recuerda (ponencia, para primer debate en la Cámara de representantes), que hizo claridad ante el Congreso en el sentido de que los títulos denominados ‘bonos Colombia’ fueron emitidos ‘con la condición expresa de que no

generaran impuestos sobre la renta, y en caso de que se gravaran, sería la Nación la encargada de asumir el sobrecosto'. (Gaceta del Congreso año VII. Número 286 del 20 de noviembre de 1998, página 2). Se previó, entonces, una exención, pero no se discriminó injustificadamente y, por ende, no se vulneró la Constitución Política.

No puede olvidarse que el decreto 700 de 1992 fue expedido por el Gobierno Nacional en desarrollo de las facultades de emergencia económica en razón de la crisis energética que, en proporciones graves, afectó al país, ni es posible desconocer que los bonos creados mediante dicho estatuto para captar recursos entre el público, con el fin de afrontar la crisis, atrajeron inversiones justamente por la expresada razón. Con lo cual, un súbito gravamen en cabeza de sus titulares por los conceptos a que se refiere la disposición acusada (intereses, comisiones y demás pagos para empréstitos y títulos de deuda pública externa), como si se tratase de captaciones originadas en motivos distintos, pretendiendo equipararlos por un mal entendido concepto de igualdad, podría afectar la buena fe de los suscriptores de esos papeles, quienes justamente confiaron en la palabra estatal sobre exención tributaria para los mismos. O podría darse el caso -contemplado desde la emisión de los bonos- de que tuviese el Estado que asumir tales costos, pagándose a sí mismo los impuestos, lo que carecería de sentido. Por todo lo cual se explica y justifica que el legislador haya introducido y sostenido reglas diferentes para los aludidos títulos.

La Resolución 4308 del 24 de noviembre de 1994 dispuso en su artículo 1: "Artículo primero. Autorízase a la Nación -Ministerio de Hacienda y Crédito Público- para que emita títulos de deuda pública externa destinados a la financiación de apropiaciones presupuestales hasta por un valor de DOSCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA (US\$250.000.000)."

En el artículo sexto de ese acto, al regular las condiciones del crédito correspondiente, se previó que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 218 del Estatuto Tributario, el pago del principal, intereses, comisiones y demás gastos originados por los bonos creados estaría exento de toda clase de impuestos, tasas, contribuciones y gravámenes de carácter nacional.

Observa la Corte que, por una parte, al declarar ella la exequibilidad del decreto legislativo 700 del 24 de abril de 1992, que autorizó al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para

emitir bonos de deuda pública externa para ser colocados en el mercado internacional de capitales y en el local (art. 15), y que consagró exenciones temporales e introdujo modificaciones a algunos impuestos, manifestó que el Gobierno estaba autorizado por la Constitución para hacerlo, siempre que las respectivas disposiciones tuvieran un efecto transitorio (art. 215 C.P.). Y , por otra, destaca que tanto esa normatividad de rango legal como la plasmada en la resolución transcrita se justificaron, en su momento, en la necesidad de ofrecer a los posibles inversionistas unas condiciones que estimularan la adquisición de los títulos emitidos, con el propósito de financiar los costos de la crisis energética y las apropiaciones presupuestales en general, condiciones que la norma ahora examinada desea preservar.

Por eso, en desarrollo del mismo precepto constitucional, y dentro de la facultad ordinaria del Congreso, podía éste prorrogar, o interrumpir, según su criterio, las reglas tributarias aplicables a los mencionados documentos.

Cuando la ley resolvió conservar, en guarda del principio de la buena fe y de la seriedad del Estado, las condiciones inicialmente prometidas a quienes suscribieron tales títulos, no hizo nada distinto de salvaguardar fundamentos esenciales de la Constitución Política, en el ámbito de las facultades legislativas. La diferencia plasmada en la ley a favor de los documentos mencionados encuentra, a la luz de lo dicho, plena justificación y descarta toda violación del principio de igualdad.”

Si la Corte encontró justificada y, por ende, ajustada a la Constitución la diferencia de trato establecida por el legislador en el párrafo demandado, consistente en mantener únicamente para los Bonos Colombia (decreto 700/92) y los de la resolución 4308/94 las condiciones inicialmente pactadas con quienes los hubieran suscrito, habría que afirmar que no le asiste razón a la actora, pues si dichos títulos y los mencionados por ella en la demanda, no tenían idénticas características tampoco existía razón alguna para conferirles igual protección y, por consiguiente, no puede sostenerse válidamente que se han desconocido situaciones jurídicas consolidadas con respecto de ellos, como pasa a demostrarse.

6. Principio de irretroactividad de la ley tributaria

El principio de irretroactividad de la ley tributaria se encuentra expresamente contemplado en el inciso tercero del artículo 338 y en el segundo del artículo 363 del Estatuto Superior, en estos términos:

“Artículo 338. (....)

“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.”

“Artículo 363 (....)

“Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.”

La demandante cita como norma infringida este último precepto.

La naturaleza jurídica del principio de irretroactividad “es la premisa según la cual, en la generalidad de las circunstancias se prohíbe, con base en la preservación del orden público y con la finalidad de plasmar la seguridad y estabilidad jurídicas, que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo circunstancias especiales que favorezcan, tanto al destinatario de la norma como a la consecución del bien común de manera concurrente”².

Los derechos adquiridos se diferencian de las meras expectativas que son aquellas esperanzas o probabilidades que tiene una persona de adquirir en el futuro un derecho que, por no haberse consolidado, puede ser regulado por el legislador según las conveniencias políticas que imperen en el momento, guiado por parámetros de justicia y de equidad que la Constitución le fija para el cumplimiento cabal de sus funciones.

La institución de los derechos adquiridos propiamente tales, solamente se aplica en el derecho privado pues en el derecho público la doctrina y la jurisprudencia consideran que es más apropiado hablar de situaciones jurídicas consolidadas.³ Esta diferencia adquiere mayor relevancia cuanto se trata de disposiciones de carácter tributario. Por ello señaló la Corte en sentencia anterior,⁴ que “en este campo no existe el amparo de derechos adquiridos pues la dinámica propia del Estado obliga al legislador a modificar la normatividad en aras de lograr el bienestar de la colectividad en general; en consecuencia, nadie puede pretender que un

determinado régimen tributario lo rija por siempre y para siempre, esto es, que se convierta en inmodificable.” Pero también dejó claramente establecido que “las leyes tributarias no son retroactivas, de manera que los efectos producidos por la ley tributaria en el pasado debe respetarlos la ley nueva, es decir, que las situaciones jurídicas consolidadas no pueden ser desconocidas por la ley derogatoria, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente para el periodo fiscal respectivo y de acuerdo con las exigencias allí impuestas.”

Y en fallo posterior sostuvo que la retroactividad de la ley “resulta censurable sólo cuando la nueva norma incide sobre los efectos jurídicos ya producidos en virtud de situaciones y actos anteriores, y no por la influencia que pueda tener sobre los derechos en lo que hace a su proyección futura.”⁵

En asuntos tributarios, la legislación no puede ser estática ni irreformable, pues ello equivaldría no sólo a desconocer la realidad cambiante de todo país y el dinamismo propio del Estado sino también los fines esenciales que éste debe cumplir. La imposición de tributos es básica en toda sociedad al constituirse en el instrumento eficaz de la política macroeconómica con que cuenta el Estado para financiar su funcionamiento, hacer inversiones, obras públicas, satisfacer necesidades básicas, en fin, todas aquellas actividades destinadas a satisfacer las necesidades básicas y a promover la prosperidad general y el bienestar de todos los habitantes. Además, es deber de todas las personas contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de conceptos de justicia y equidad (art. 95-9 C.P.).

Así las cosas, el principio de irretroactividad de la ley tributaria no impide ni obstaculiza la labor del legislador de modificar el ordenamiento positivo para introducir los cambios que considere necesarios en ese campo, atendiendo razones políticas, económicas, sociales o de conveniencia. En consecuencia, bien puede modificar, adicionar y derogar disposiciones jurídicas de esa índole, con una sola limitación: la no violación de los distintos postulados, reglas y derechos constitucionales. De no ser así, “el ordenamiento jurídico correría el riesgo de petrificarse, si al regular las relaciones de coexistencia social y adaptarse a las realidades de cada momento, debiera inhibirse de afectar de una u otra manera las relaciones jurídicas preexistentes”.

En el caso bajo examen no se vulnera el artículo 363 del Estatuto Superior, pues ni del contenido del precepto impugnado ni de la ley a la que pertenece, se deduce su aplicación retroactiva. Veamos:

- En el párrafo impugnado se dispone que los bonos emitidos con fundamento en las autorizaciones conferidas en el decreto 700/92 (bonos Colombia) y la resolución 4308/94 continuarán rigiéndose por las condiciones existentes al momento de su emisión, lo cual no significa que la norma tenga carácter retroactivo, pues la nueva regulación no se aplica a hechos pasados. En dicho precepto simplemente se protegen las situaciones jurídicas consolidadas de las personas que suscribieron tales títulos al amparo de la legislación existente para la época en que sucedió tal hecho. En otras palabras, si tales bonos fueron suscritos con algunos residentes en el país, bajo la condición expresa de que no generarían impuestos nacionales, resultaba imperativo para el legislador mantener srespecto de ellos esa regulación, con el fin de proteger las situaciones jurídicas consolidadas a favor de quienes los adquirieron, pues así se lo imponían los artículos 58 y 363 del Estatuto Superior.

- Además, del texto de la ley 488/98, de la cual forma parte el precepto demandado, tampoco se deduce la alegada retroactividad. Por el contrario, allí se señala expresamente (art. 154) que dicho ordenamiento “rige a partir de su publicación y deroga las siguientes disposiciones y las demás que le sean contrarias (...)”, hecho que tuvo ocurrencia el 28 de diciembre de 1998, con su inserción en el Diario Oficial No. 43460. No hay duda entonces, que la ley solamente se aplica hacia el futuro.

Ante esta circunstancia, tampoco puede afirmarse que se han desconocido situaciones jurídicas consolidadas de los titulares de bonos distintos a los mencionados en el párrafo demandado, pues, como ya lo señaló la Corte, éstos no pueden equipararse “por un mal entendido concepto de igualdad”⁶, por cuanto el decreto 700 de 1992 fue expedido con fundamento en las facultades derivadas del estado de emergencia económica -declarado con anterioridad- con un objetivo específico: contrarrestar los efectos producidos por la crisis energética que se había producido en el país. Y como en ese mismo ordenamiento se autorizó al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para emitir bonos de deuda pública externa, que podían ser colocados tanto en el mercado internacional de capitales como en el local, era posible que existieran personas residentes en Colombia que hubieran suscrito tales

títulos, los cuales por mandato expreso del artículo 218 del E.T. antes vigente, estaban exentos de toda clase de impuestos. Entonces, como a partir de la vigencia del artículo 7 de la ley 488 de 1998, el pago del principal, intereses, comisiones y demás gastos relacionados con operaciones de crédito público externo quedó gravado cuando los pagos se realicen a personas con residencia o domicilio en el país, era indispensable que el legislador procediera a proteger las situaciones jurídicas consolidadas que se habían creado en favor de los residentes en Colombia que adquirieron tales títulos, manteniendo para éstos las condiciones que regían al momento de la emisión.

Si los bonos Colombia (decreto 700/92) y los de la resolución 4308/94, como lo dijo la Corte, no comparten las mismas características ni se encuentran en la misma situación de hecho, no podían ser entonces, objeto de idéntico tratamiento legislativo. Tales bonos, se repite, fueron colocados en el mercado internacional y en el local, por lo que podían existir residentes en el país que los hubieran adquirido, como expresamente lo señala el Ministerio de Hacienda en su intervención, al afirmar que al momento de la expedición de la ley acusada, "los únicos bonos colocados en el mercado, con la características especiales de ser una operación de crédito externo, pagaderos en dólares, y celebrados con residentes en el territorio colombiano, eran los Bonos Colombia (decreto 700 de 1992) y los Bonos resolución 4308 de 1994".

Así las cosas, no se infringe el artículo 363 del Estatuto Superior, ni se desconocen situaciones jurídicas consolidadas en favor de las personas que suscribieron los títulos enunciados por la actora.

No sobra agregar que los bonos de deuda pública externa citados por la demandante, continúan rigiéndose por las normas vigentes al momento de su emisión, por que la modificación introducida por la disposición acusada, sólo afecta a los residentes en Colombia que suscribieron los títulos en el mercado local de capitales y no a quienes hubieran adquirido títulos en el mercado internacional de valores.

1. Principio de la buena fe

El principio de la buena fe en materia tributaria, está íntimamente ligado con el respeto de

los derechos adquiridos, pues una vez que el legislador ha establecido unas condiciones bajo las cuales los contribuyentes realizan una inversión, hacen una operación, se acogen a unos beneficios, etc, éstas no pueden ser modificadas posteriormente en detrimento de sus intereses, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente al momento de realizarse el acto correspondiente y de acuerdo con las exigencias por ella previstas.

La buena fe, ha dicho la Corte, “se refiere fundamentalmente a la confianza, seguridad y credibilidad que otorga la palabra dada (.....) la administración y el administrado deben adoptar un comportamiento leal en el perfeccionamiento, desarrollo y extinción de las relaciones jurídicas. Este imperativo constitucional no sólo se aplica a los contratos administrativos, sino también a aquellas actuaciones unilaterales de la administración generadoras de situaciones jurídicas subjetivas o concretas para una persona. El ámbito de aplicación de la buena fe no se limita al nacimiento de la relación jurídica, sino que despliega sus efectos en el tiempo hasta su extinción. El principio de la buena fe incorpora a la doctrina que proscribe el venire contra factum proprium, según la cual a nadie le es lícito venir contra sus propios actos. La buena fe implica el deber de observar en el futuro la conducta inicialmente desplegada, de cuyo cumplimiento depende en gran parte la seriedad del procedimiento administrativo, la credibilidad del Estado y el efecto vinculante de sus actos para los particulares...”⁷

En el caso bajo examen, no se viola el principio de la buena fe pues, como lo afirmó la Corte en la sentencia C-291/2000, por respeto a él y a la seriedad del Estado, fue que el legislador decidió “conservar las condiciones inicialmente prometidas a quienes suscribieron tales títulos -los mencionados en el parágrafo acusado-, cumpliendo así los mandatos superiores.”

De no haber procedido el legislador a proteger las situaciones jurídicas consolidadas en favor de los residentes en el país que adquirieron los títulos mencionados en el parágrafo impugnado, se hubiera vulnerado no sólo el principio de la buena fe, sino también la confianza, la estabilidad y la seguridad jurídica que debe regir todas las relaciones del Estado con los particulares.

Para la Corte no es admisible que el Estado ofrezca unas condiciones benéficas a las

personas naturales o jurídicas, en este caso a los inversionistas, como por ejemplo el establecimiento de exenciones, con el fin de incentivar la compra de bonos de deuda pública externa y después de que los han adquirido, proceda a modificar las reglas de juego iniciales, sin salvaguardar las situaciones jurídicas consolidadas de quienes bajo esas condiciones los compraron. No se olvide que si bien el legislador está autorizado constitucionalmente para modificar o derogar la legislación tributaria esto solamente puede hacerse hacia el futuro y, siempre y cuando, se respeten los derechos consolidados al amparo de las normas antes vigentes.

En consecuencia, al momento de estudiar la constitucionalidad de una norma tributaria que suprime una exención debe la Corte, para efectos de determinar si se han vulnerado o no situaciones jurídicas consolidadas, distinguir los casos en que las exenciones se establecen como estímulo o incentivo tributario a cambio de una contraprestación, como sucedió en el asunto de debate, que se ofreció una exención de impuestos para quienes adquirieran determinados bonos de deuda pública; y aquellos que consagran exenciones generales sin contraprestación alguna, pues en el primer evento se generan situaciones jurídicas, particulares y concretas que el legislador está obligado a respetar y, en el segundo, tal fenómeno no se presenta por lo que el legislador bien puede suprimirlas o modificarlas, obviamente, con observancia de los distintos preceptos constitucionales que rigen la materia.

El párrafo demandado, como ya lo dijo la Corte en la sentencia tantas veces citada, en lugar de violar el principio de buena fe lo acata, al conservar el régimen vigente al momento de la emisión para quienes adquirieron los títulos expresamente señalados en esa disposición, los cuales estaban exentos de toda clase de impuestos de carácter nacional. Es ésta una medida razonable que el legislador consideró necesaria para dar estricto cumplimiento a lo ordenado en los artículos 58, 83 y 363 del Estatuto Superior, que le imponen el deber de proteger las situaciones jurídicas consolidadas al amparo de normas anteriores y respetar los principios de la buena fe y de irretroactividad de la ley tributaria.

En razón de lo anotado, no se vulneran los preceptos constitucionales citados por la actora, ni ninguno otro del Estatuto Supremo.

I. DECISION

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

R E S U E L V E :

Primero. Estarse a lo resuelto en la sentencia C-291/2000 que declaró exequible el parágrafo del artículo 7 de la ley 488 de 1998, por no violar los principios de igualdad y de equidad tributaria.

Segundo. Declarar exequible esa misma disposición en los términos señalados en la parte motiva.

Notifíquese, comuníquese, publíquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Presidente

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

FABIO MORON DIAZ

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

MARTHA V. SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 M.P. José Gregorio Hernández Galindo

2 Sent. C-549/93 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa

3 Sobre este punto existe múltiple jurisprudencia del Consejo de Estado, de la Corte Suprema de Justicia en la época en que ejercía el control constitucional y de esta Corte.

4 sent. C-393/96 M.P. Carlos Gaviria Díaz

5 Sent. C-511/96 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

6 ibidem

7 sent. T-475/92 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz