Sentencia C-625/03

SUPERINTENDENCIA BANCARIA-Circular con criterios a tener en cuenta por entidades vigiladas sobre reestructuración de créditos o contratos

La finalidad de esta circular externa expedida por la Superintendencia Bancaria en el ejercicio de sus funciones, fue la de consagrar los criterios a tener en cuenta por parte de las entidades sometidas a su vigilancia en relación con la capacidad de pago de sus deudores y los flujos de caja de los proyectos financieros, la liquidez, cobertura e idoneidad de las garantías, y la información proveniente de las centrales de riesgo, para efectos del otorgamiento de prestamos y para la celebración de contratos de leasing.

SUPERINTENDENCIA BANCARIA-Celebración acuerdos de reestructuración extraordinaria

Podrán reestructurarse todas las operaciones de crédito vigentes, se encuentren o no al día en el pago de sus obligaciones, y cualquiera que sea la calificación que tenga el deudor.

ACUERDOS DE REESTRUCTURACION EXTRAORDINARIA-Características y plazo

ACUERDOS DE REESTRUCTURACION EXTRAORDINARIA-Igualdad de condiciones

En lo que atañe a los principios que orientan estas reestructuraciones extraordinarias, se tiene que deberán celebrarse en igualdad de condiciones entre las entidades financieras participantes y en proporción al endeudamiento que cada una de ellas tuviera con el respectivo deudor.

ACUERDOS DE REESTRUCTURACION EXTRAORDINARIA-Conformación Convenio de Gestión para garantizar el cumplimiento por el deudor

Estos acuerdos extraordinarios de reestructuración estarán acompañados de un Convenio de Gestión, que deberá contemplar las acciones a seguir por el deudor reestructurado para garantizar el cumplimiento del acuerdo. Para tales fines, las entidades financieras constituirán un comité de acreedores y nombrarán a uno de los establecimientos de crédito como Agente del acuerdo.

LEY DE REACTIVACION EMPRESARIAL Y REESTRUCTURACION DE ENTIDADES TERRITORIALES-Evolución legislativa en procesos concursales

LEY DE REACTIVACION EMPRESARIAL Y REESTRUCTURACION DE ENTIDADES TERRITORIALES-Finalidad de la ley

LEY DE REACTIVACION EMPRESARIAL Y REESTRUCTURACION DE ENTIDADES TERRITORIALES-Ambito de aplicación

LEY DE REACTIVACION EMPRESARIAL Y REESTRUCTURACION DE ENTIDADES TERRITORIALES-Exclusión de ámbito de aplicación

ACUERDOS DE REESTRUCTURACION EMPRESARIAL-Definición

ACUERDOS DE REESTRUCTURACION EMPRESARIAL-Contenido

ACUERDOS DE REESTRUCTURACION EMPRESARIAL-Formalidades

LEY DE REACTIVACION EMPRESARIAL Y REESTRUCTURACION DE ENTIDADES TERRITORIALES-Efectos jurídicos

ACUERDOS DE REESTRUCTURACION EMPRESARIAL-Supervisión por el Comité de vigilancia

ACUERDOS DE REESTRUCTURACION EMPRESARIAL-Actuación del Ministerio de Hacienda como promotor/ACUERDOS DE REESTRUCTURACION EMPRESARIAL-Promoción

ACUERDOS DE REESTRUCTURACION EN MATERIA CONCURSAL-Procedimientos

ACUERDOS DE REESTRUCTURACION EMPRESARIAL-Función del promotor

ACUERDOS DE REESTRUCTURACION EMPRESARIAL-Naturaleza jurídica de la función del promotor

ACUERDOS DE REESTRUCTURACION EMPRESARIAL-Cumplimiento de funciones jurisdiccionales por la Superintendencia de Sociedades

NEGOCIACION DE ACUERDOS DE REESTRUCTURACION EMPRESARIAL-Medio para recuperar empresas en crisis económica

NEGOCIACION DE ACUERDOS DE REESTRUCTURACION EMPRESARIAL-Sujeción a principios de universalidad y colectividad/NEGOCIACION DE ACUERDOS DE REESTRUCTURACION EMPRESARIAL-Igualdad de acreedores

ACUERDOS DE REESTRUCTURACION EMPRESARIAL-Sujeción al principio de publicidad

LEY DE REACTIVACION EMPRESARIAL Y REESTRUCTURACION DE ENTIDADES TERRITORIALES-Vigencia

DERECHOS Y OBLIGACIONES CONSTITUCIONALES-Reciprocidad/PRINCIPIO DE RECIPROCIDAD

DEBER DE SOLIDARIDAD EN EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO-Pago de impuestos según capacidad económica

LIBERTAD DE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Determinación de elementos/LIBERTAD DE CONFIGURACIÓN NORMATIVA-Límites constitucionales

RENTA PRESUNTIVA-Exclusiones y exenciones determinadas por el legislador

RENTA PRESUNTIVA-Determinación legislativa

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS-Sistema de depuración de renta gravable para obtener ingresos netos

IMPUESTO DE RENTA-Procedimiento para establecer renta líquida gravable/RENTA LIQUIDA GRAVABLE-Determinación

RENTA GRAVABLE-Sistema alternativo de determinación/RENTA PRESUNTIVA-Determinación de la base gravable

RENTA PRESUNTIVA-Aplicación de presunciones legales

RENTA PRESUNTIVA-Naturaleza

RENTA PRESUNTIVA-Hecho gravado

PRESUNCION DE DERECHO EN RENTA PRESUNTIVA-Sustento constitucional

RENTA PRESUNTIVA-Bases y porcentajes

RENTA PRESUNTIVA-Exclusiones

NORMA TRIBUTARIA-Modificación base, porcentaje y exclusiones de la renta presuntiva

RENTA PRESUNTIVA-Nueva disposición legal

EXENCIÓN TRIBUTARIA-Características

ACUERDOS DE REESTRUCTURACION EMPRESARIAL-Exoneración temporal del impuesto por renta presuntiva a personas jurídicas

ACUERDOS DE REESTRUCTURACION EMPRESARIAL-Diferencias y semejanzas

LEY DE REACTIVACION EMPRESARIAL Y REESTRUCTURACION DE ENTIDADES TERRITORIALES-Objeto

REESTRUCTURACION DE EMPRESAS-Exoneración del impuesto por renta presuntiva

PRINCIPIO DE IGUALDAD-No vulneración por diversidad de trato

PRESUNCIÓN DE DERECHO EN RENTA PRESUNTIVA-Exoneración temporal

ACUERDOS DE REESTRUCTURACION EMPRESARIAL-Tratamiento tributario no contrarían la Constitución

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Respeto constitucional

CONGRESO DE LA REPUBLICA EN MATERIA TRIBUTARIA-Poder suficiente

IRRETROACTIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Consagración constitucional

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY-Naturaleza jurídica/PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LEY TRIBUTARIA-Esencia/PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LEY TRIBUTARIA-Garantía en beneficio de los contribuyentes

NORMA TRIBUTARIA-Aplicación inmediata cuando beneficia al contribuyente

ACUERDOS DE REESTRUCTURACION EMPRESARIAL-Inaplicación del principio de favorabilidad

por tratamiento razonable

RENTA PRESUNTIVA-Exclusión sociedades en concordato

Referencia: expediente D-4418

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 53 (parcial) de la Ley 550 de 1999.

Actor: Luis Hernando Franco Murgueito

Magistrado Ponente:

Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Bogotá D.C., veintinueve (29) de julio de dos mil tres (2003).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y una vez cumplidos los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES.

En ejercicio de la acción pública consagrada en los artículos 40-6, 241-4 y 242-1 de la Constitución Política, el ciudadano Luis Hernando Franco Murgueito solicitó a la Corte declarar inexequible parcialmente el artículo 53 de la Ley 550 de 1999, por considerar que la expresión “de los previstos en esta ley”, vulneran el principio de igualdad, consagrado en el artículo 13 de la Constitución y el de equidad, principio orientador del sistema tributario, contemplado en el artículo 363 Superior, por cuanto limita la aplicación de los efectos de la norma y concretamente del beneficio de exclusión de renta presuntiva a las personas jurídicas que se acojan a los acuerdos de reestructuración reglamentado en la Ley 550 de 1999.

La Magistrada Sustanciadora, mediante auto del cinco (05) de febrero de 2003 resolvió admitir la presente demanda, por considerar que la demanda cumplía con los requisitos exigidos en el artículo 2º del Decreto 2067 de 1991.

Al mismo tiempo, de conformidad con el artículo 13 del Decreto 2067 de 1991, se envió comunicación a la Superintendencia de Sociedades, Superintendencia Bancaria, Superintendencia de Valores, División de Aduanas e Impuestos Nacionales -DIAN-, Asociación Bancaria y de Entidades Financieras de Colombia, Academia Nacional de Jurisprudencia y a los Departamentos de Derecho Privado de las Universidades Nacional, Javeriana y Externado de Colombia, a fin de que emitieran su concepto en relación con la demanda de la referencia.

Adicionalmente, se comunicó la iniciación del proceso al Presidente de la República y al Presidente del Congreso Nacional.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de esta clase de juicios, y previo concepto de la Procuraduría General de la Nación, la Corte Constitucional procede a decidir en relación con la presente demanda.

II. TEXTO DE LA NORMAS ACUSADAS.

Se transcribe a continuación el texto del artículo 53 de la Ley 550 de 1999. Se subraya la parte demandada.

Artículo 53. Exoneración del impuesto por renta presuntiva. En adición a las excepciones previstas en el artículo 191 del estatuto tributario, durante la negociación y ejecución de un acuerdo de reestructuración de los previstos en esta ley, y por un plazo máximo no prorrogable de cinco años, contados desde la fecha de celebración del acuerdo, el empresario no estará sometido al régimen de renta presuntiva. Sobre la parte del año en que se celebre el acuerdo y que haya transcurrido con anterioridad a su celebración, se aplica el régimen de la renta presuntiva en forma proporcional".

III. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA.

El accionante argumentó que la anterior expresión desconoce los principios de igualdad y equidad en el sistema tributario, consagrados en los artículos 13 y 363 de la Constitución. Por tal razón, solicitó que se declare su inconstitucionalidad.

Explicó que la exclusión de renta presuntiva representa un beneficio para las empresas en dificultades económicas pues les faculta no tributar sobre lo que sea mera presunción y no utilidad real. Por tal razón consideró, que siendo favorable, debe aplicarse a todas las personas jurídicas que estén bajo un acuerdo de reestructuración, ya sea de los reglamentados en la Ley 550 de 1999 o de los celebrados con anterioridad a su vigencia.

En relación con la vulneración al principio de igualdad señaló: "frente al hecho que nos ocupa podemos afirmar que las personas jurídicas que hubieren celebrado acuerdos de reestructuración un día antes de la promulgación de la ley 550/99, estando en situación fáctica de orden financiero idéntica a la tenida por las sociedades que se acogieren a esa ley 550, debe estar en la misma posición que ésta: a ninguna debe aplicársele renta presuntiva, por el hecho de estar bajo acuerdo de reestructuración financiera." (el subrayado es de la demanda)

Consideró que la ley no debió excluir de la exoneración de renta presuntiva a aquellas entidades que con anticipación hubieran suscrito acuerdos con efectos similares o equivalentes a los de la Ley 550 para reestructurar sus pasivos. El accionante aclaró que los convenios celebrados bajo normas diferentes y anteriores a la ley en mención a los que se refiere, son aquellos acuerdos de reprogramación de pasivos reglamentados por las Circulares 039 y 044 de la Superintendencia Bancaria, suscritos entre asociados y entidades financieras acreedoras.

Señaló que los acuerdos mencionados tienen características similares a las de un acuerdo de reestructuración de la Ley 550 de 1999. Al respecto manifestó que el agente del acuerdo, la

intervención de la Superintendencia Bancaria, el comité de acreedores, el plazo y los compromisos negativos son figuras que hacen parte de los acuerdos celebrados antes de la vigencia de la ley referida y que equivalen respectivamente a las de promotor, intervención de la Superintendencia de Sociedades, comité de vigilancia, liquidación obligatoria y gestiones no viables que hacen parte de los acuerdos de reestructuración de la Ley 550 de 1999.

En síntesis precisó que buscando darle al artículo 53 de la Ley 550 de 1999 una aplicación acorde con los fines generales para los cuales fue creado, es necesario se declare la inexequibilidad, únicamente, de la expresión "de los previstos en esta ley".

IV. INTERVENCIONES.

4.1. Superintendencia de Sociedades

El ciudadano Juán Camilo Herrera Carrillo, actuando en calidad de coordinador del grupo de acuerdos de reestructuración de la Superintendencia de Sociedades, intervino en el trámite del presente proceso, a fin de justificar la constitucionalidad de la expresión demandada.

En primer término trajo a colación las sentencias C-564 de 1996 y la C-238 de 1997, proferidas por esta Corporación para hacer referencia al fin que persigue la figura de la renta presuntiva y al soporte ius filosófico de la misma.

Posteriormente señaló que a pesar de que existen similitudes entre las reestructuraciones extraordinarias introducidas por la circular 039 de junio 25 de 1999 de la Superintendencia Bancaria y los acuerdos de reestructuración regulados por la Ley 550 de 1999, consideró que existen diferencias trascendentales entre ambas clases de acuerdo.

Por su parte, la negociación de un acuerdo de reestructuración en los términos de la Ley 550 de 199, si bien no es un proceso judicial, constituye un mecanismo de recuperación empresarial, inspirado en los principios de universalidad y colectividad, al que deben concurrir todos y cada uno de los acreedores de la empresa con la finalidad de celebrar un acuerdo en el que se defina la forma en que se atenderán sus créditos y se corrijan las deficiencias que la deudora presente en su capacidad de operación.

En este orden de ideas, consideró que resultan evidentes las diferencias entre los acuerdos extraordinarios de reestructuración previstos por la circular 039 de 1999 de la Superintendencia Bancaria y los acuerdos a que se refiere la Ley 550 de 1999.

Adicionó que sólo los acuerdos de reestructuración de la Ley 550 de 1999 gozan de las características propias de un proceso concursal, en especial de la de ser un proceso colectivo, es decir, un proceso que vincula a la totalidad de los acreedores del deudor en crisis.

Por otra parte, explicó que el artículo cuestionado se refiere a una norma tributaria, toda vez que adiciona el artículo 191 del Estatuto Tributario, en el sentido de indicar que se exonera a los empresarios del impuesto por renta presuntiva durante la negociación y ejecución de un acuerdo de reestructuración de los previstos en la Ley 550 de 1999 y hasta un término de cinco años contados a partir de la celebración de dicho acuerdo. Por tal razón le son

aplicables los artículos 338 y 363 de la Constitución, en el sentido que las normas de carácter tributario no se aplicarán con retroactividad, es decir, que surtirán efectos hacia el futuro, a partir de su vigencia.

En síntesis, señaló que el artículo 53 de la Ley 550 de 1999, referente a la exoneración de renta presuntiva, no podrá ser aplicado a empresarios que hayan negociado o celebrado acuerdos de reestructuración con anterioridad al 30 de diciembre de 1999, fecha en la que comenzó a regir la Ley 550 de 1999, y la expresión que se impugna no podrá ser declarada inexequible, toda vez que con la declaratoria de inexequibilidad se estaría permitiendo que el empresario que haya negociado o celebrado acuerdos de reestructuración con anterioridad a la mencionada Ley, estuviese exento del impuesto por renta presuntiva, contrariando un principio constitucional de irretroactividad de las normas tributarias.

4.2. Ministerio de Comercio, Industria y Turismo

La ciudadana Martha Cecilia Pachón Porras, en calidad de apoderada judicial de la Nación – Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, intervino en el trámite del presente proceso, con el fin de justificar la constitucionalidad de la norma cuestionada.

Inició su intervención explicando que el legislador expidió la Ley 550 de 1999 con base en las facultades otorgadas por los artículos 334 y 335 de la Constitución, que en términos generales establecen que la dirección general de la economía estará en manos del Estado y que las actividades financiera, bursátil, aseguradora y cualquier otra relacionada con el manejo, aprovechamiento e inversión de los recursos de captación son de interés público y sólo pueden ser ejercidas previa autorización del Estado, conforme a la ley, la cual regulará la forma de intervención del Gobierno en estas materias y promoverá la democratización del crédito. La anterior aclaración la hizo con el fin de afirmar que la norma demandada es constitucional, toda vez que fue expedida de conformidad con la Constitución.

Así mismo señaló que en virtud del principio de irretroactividad de la ley, al menos que el legislador hubiese dispuesto lo contrario, la norma rige hacia futuro. En relación con este aspecto, manifestó que el accionante no tuvo en cuenta el artículo 363 Superior, el cual además de contener los principios de equidad, eficiencia y progresividad establece, a su vez, que “las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

De otra parte, en cuanto a la presunta violación al principio de igualdad, no comparte los argumentos del accionante, por cuanto, en su sentir, “no es correcto afirmar que la Ley 550 al establecer su aplicación hacia el futuro, esté lesionando el mencionado derecho a la igualdad, puesto que en primer lugar y como ya se dijo, el legislador actuó conforme a derecho sobre este particular, y, en segundo lugar, porque su campo de aplicación, es bastante amplio (…)”.

En términos generales, consideró que el legislador no actuó contrario a derecho a la no establecer la aplicación de la norma a los acuerdos regulados por la Superintendencia Bancaria.

4.3. Ministerio del Interior y de Justicia

La ciudadana Martha Lucía Gutiérrez Guingue, actuando como apoderada del Ministerio del Interior y de Justicia y en calidad de Directora del Ordenamiento Jurídico, se hizo parte dentro de este proceso con el propósito de justificar la constitucionalidad del artículo demandado parcialmente.

Sostuvo que la potestad del Congreso de la República, para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas o contribuciones, consagrada en los artículos 150-12 y 338 de la Constitución Política, se extiende a la facultad de establecer exenciones o a excluir a determinados sujetos del pago de algunos impuestos, tasas o contribuciones, con el fin de incentivar o reactivar sectores económicos de la sociedad, sin que ello signifique que se estén vulnerando los principios de igualdad y equidad consagrados en la Constitución.

Señaló que el legislador en el artículo 1º de la ley 550, decidió excluir de la aplicación de la misma, a las empresas que desarrollan actividades financieras, bursátiles y aseguradoras, por cuanto su regulación y campo de aplicación (captación, manejo aprovechamiento e inversión de recursos públicos), difiere ampliamente de las demás empresas.

Manifestó además que todas las prescripciones de la Ley 550 de 1999 están encaminadas a lograr que el sector empresarial al cual se le aplica cuente con mecanismos, beneficios e incentivos, de conformidad con la exposición de motivos, así como la norma objeto de estudio.

Grosso modo consideró que el argumento del accionante en cuanto a la vulneración del derecho a la igualdad no tiene fundamento, pues la exención tributaria consagrada en el articulo 53 de la Ley 550 de 1999 constituye una medida restringida puesto que no todas las empresas del país se encuentran en la misma situación y bajo las mismas normas regulatorias.

Por otra parte, defiende la constitucionalidad de la norma demandada en cuanto a que su contenido se funda en el principio de irretroactividad, consagrado en los artículos 338 y 363 de la Constitución. A su juicio, es contraria a la Constitución una norma tributaria que cree, modifique o elimine tributos o exima de su pago, pueda aplicarse a situaciones anteriores y consolidadas.

Por lo anterior, solicitó se declarara la exequibilidad de la norma.

El ciudadano Antonio Granados Cardona, obrando en calidad de apoderado de la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público, solicitó se declare exequible la norma en cuestión.

En primer término, aclaró que el régimen establecido por la Ley 550 de 1999, con vigencia durante cinco años a partir de su publicación, para promover y facilitar la reactivación empresarial y la reestructuración de los entes territoriales, asegurar la función social de las empresas y logra el desarrollo armónico de las regiones; contiene objetivos bien claros en cada uno de sus temas, que por supuesto la hacen de naturaleza especial, mixta y temporal. En este sentido señaló que esta ley con base en el artículos 150 numeral 19 de la Constitución, que no singulariza situaciones, no puede ser retroactiva. Sin embargo, permitió

que todas aquellas personas interesadas en sus beneficios, se acogieran a ella desde el mismo instante de su publicación.

Indicó que los argumentos del accionante son improcedentes, por dos razones. Por una parte, por cuanto en la ley 550 de 1999, lo referente a la materia tributaria se encuentra en el Título IV, artículos 52 al 57. Dicho articulado, por su naturaleza y expreso mandato del articulado 363 de la Constitución no admite retroactividad; por otra parte, en virtud a que la ley tuvo amplia difusión para que se acogieran a ella quienes se encontraran en las condiciones señaladas y bajo tal circunstancia, el límite de los efectos de la norma y de exoneración tributaria de renta presuntiva a la personas jurídicas según los acuerdos de reestructuración solo se presenta cuando el negocio jurídico no reúne los requisitos previstos en la norma que así lo señale.

Posteriormente precisó que la Ley 550 de 1999 en su artículo señala que su aplicación está dirigida a toda empresa que opere de manera permanente en el territorio nacional, por cuenta de cualquier clase de persona jurídica, nacional y extranjera, de carácter privado, público o de economía mixta con excepción de las vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria que ejerzan actividad financiera y de ahorro y crédito, de las vigiladas por la Superintendencia Bancaria, de las bolsas de valores y de los intermediarios de valores inscritos en el registro nacional de valores e intermediarios sujetos a la vigilancia de la Superintendencia de Valores. Indicó que las empresas que se pueden acoger a lo previsto en la citada ley son aquellas que realicen los actos y operaciones previstos en el artículo 20 del Código de Comercio, 5º de la Ley 256 de 1996, 11 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, y en el literal b) del articulo 2º de la Ley 527de 1999.

En virtud de lo anterior, señaló que si una empresa se ajusta en todo lo previsto a la Ley 550 de 1999 tiene derecho a determinar la renta sobre la base de renta presuntiva a partir de la fecha de celebración del acuerdo sin olvidar que por el primer año debe determinar la renta presuntiva en forma proporcional al tiempo corrido entre el 1º de enero y la fecha en que se celebre el mencionado acuerdo por expresa disposición legal.

Para la hipótesis específica de la violación al principio de igualdad, afirmó que la misma no se presenta, toda vez que la expresión demandada fija una regla de carácter general. En cuanto a la vulneración del principio de equidad, expresó que de igual forma no se predica de la norma demandada, puesto que con la ley especial, se atiende una difícil situación que venía soportando el sector empresarial, de la cual pueden beneficiarse quienes cumplan con los requisitos señalados en la ley, sin limitación alguna.

4.5. Universidad Nacional de Colombia

El ciudadano Alfonso Yepes, en representación como docente de la Universidad Nacional, en relación con la demanda de la referencia, en primer término, planteó los interrogantes siguientes:

“La ley rige a futuro, el demandante solicita se le dé aplicación a la retroactividad de la ley.

No sé si realmente en materia tributaria tiene aplicación el principio de que la ´la Ley permisiva o favorable se aplica de preferencia a la restrictiva o desfavorable´.”

Señaló además que antes de la Ley 550 del 30 de diciembre de 1999 no existían acuerdos de reestructuración; que existían dos procesos concursales, el concordato y la liquidación obligatoria, debidamente reglados y reglamentados en la ley 222 de 1995. Por tal razón anotó que, en el presente caso, no es correcto afirmar que la expresión "de los previstos en esta ley" impide la aplicación de la exención de renta presunta a personas jurídicas que celebraron acuerdos de reestructuración con acreedores antes de la vigencia de la ley 550.

Por otra parte, indicó que la ley de reestructuración económica es un estatuto que legisló sobre el manejo de los pasivos de las sociedades y la reactivación económica de las mismas para lo cual consagró incentivos tributarios, estatuto que no puede equipararse con normas que impartían instrucciones para situaciones de las cuales conocía la Superintendencia Bancaria.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN.

La Vista fiscal intervino dentro del término procesal para solicitar la exequibilidad de los preceptos demandados parcialmente.

En primer término, definió qué era un acuerdo de reestructuración y sus características e hizo alusión a los créditos o contratos de reestructuración que contemplados en las circulares 039 y 044 de la Superintendencia Bancaria.

Luego precisó que "no es necesario un examen exhaustivo para concluir que si el instrumento utilizado por la Ley 550 para la reactivación empresarial tiene unas reglas propias y unos incentivos para los empresarios que se acojan a ella, no existe un criterio que permita la igualación de quienes no optaron por dicha alternativa, con quienes lo hicieron".

A su juicio, el legislador, al establecer tal distinción, pretendía incentivar a las empresas con problemas económicos a acogerse al mecanismo creado por la misma ley con fin de enmendar las deficiencias en su capacidad de operación, y en el cumplimiento de sus obligaciones pecuniarias. En este sentido, afirmó que el beneficio de exclusión de la renta presuntiva para las personas jurídicas que se acojan a la ley de reactivación empresarial obedece a la necesidad de dar un estímulo fiscal en desarrollo de una política económica y social, que no contradice el principio de equidad, pues es razonable y necesaria para promover la finalidad perseguida.

Por lo anterior, consideró que no hay criterio de igualación entre las personas jurídicas que están bajo las condiciones del mecanismo de reprogramación de pasivos reglamentados por las Circulares 039 y 044 de la Superintendencia Bancaria y aquellas que optaron por el acuerdo de reestructuración de la Ley 550 de 1999.

En suma, la expresión acusada no vulnera los principios constitucionales de la equidad ni de la igualdad, pues el tratamiento diferencial que allí se establece, a su juicio, es razonable y objetivamente justificado, no sólo porque el acuerdo de reestructuración es un mecanismo que antes de la expedición de la Ley 550 del 99 no existía a nivel legal, sino porque no se cuenta con criterios de igualación entre quienes están bajo ese instrumento y quienes optaron por otros mecanismos de solución a la crisis empresarial.

1. Competencia.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241 numeral 4 de la Constitución, la Corte es competente para conocer de la presente demanda, ya que se dirige contra una ley de la República.

2. Los cargos planteados en la demanda.

Considera el actor que mediante la expresión demandada, el legislador violó los artículos 13 y 363 constitucionales ya que estableció un tratamiento discriminatorio en materia tributaria entre los empresarios que adelantaron acuerdos de reestructuración con base en la Ley 550 de 1999 y aquellos que se acogieron a otra variedad de acuerdos anteriores a la expedición de la misma, en concreto, los regulados mediante las circulares 039 y 044 de 1999 expedidas por la Superintendencia Bancaria, en la medida en que a los primeros, durante la negociación y ejecución del acuerdo de reestructuración y por un plazo máximo no prorrogable de cinco años no estarán sometidos al régimen de renta presuntiva.

Argumenta entonces el ciudadano que la mencionada medida tributaria debe extenderse a toda persona jurídica que encontrándose en situaciones similares a las contempladas en la Ley 550 de 1999 hayan celebrado convenios o acuerdos de reestructuración con acreedores antes de la vigencia de dicha ley.

En tal sentido corresponde en esta oportunidad a la Corte determinar si la decisión del legislador de exonerar del impuesto por renta presuntiva, por un determinado tiempo, a los empresarios que se acogieron a lo dispuesto en la Ley 550 de 1999 constituye un trato diferente no justificado por razones objetivas y razonables, en relación con aquellos que con anterioridad celebraron acuerdos o convenios de reestructuración de los regulados por las circulares externas num. 039 y 044 expedidas por la Superintendencia Bancaria.

Con el fin de facilitar la solución del caso planteado en la demanda que nos ocupa, en un primer momento la Corte analizará en qué consisten los acuerdos de reestructuración que aparecen regulados en las circulares externas invocadas por el demandante y aquellos a los que alude la Ley 550 de 1999; acto seguido se estudiará la noción de renta presuntiva y el ejercicio de la potestad del Congreso de la República para su regulación; y por último, analizará el caso concreto de la exoneración del impuesto por renta presuntiva de que trata el artículo 53 de la Ley 550 de 1999, a fin de determinar si vulnera o no el principio de igualdad.

3. Las reestructuraciones extraordinarias reguladas por las Circulares Externas 039 y 044 de 1999 expedidas por la Superintendencia Bancaria.

El 25 de junio de 1999, mediante la Circular Externa núm. 039, la Superintendencia Bancaria modificó los Capítulos II y III de la Circular Externa 100 de 1995 -Básica Contable y Financiera-, a fin de regular lo referente a la Evaluación de Cartera de Créditos y de Contratos de Leasing y a Bienes Recibidos en Pago.

La finalidad de esta circular externa expedida por la Superintendencia Bancaria en el ejercicio de sus funciones, fue la de consagrar los criterios a tener en cuenta por parte de las

entidades sometidas a su vigilancia en relación con la capacidad de pago de sus deudores y los flujos de caja de los proyectos financieros, la liquidez, cobertura e idoneidad de las garantías, y la información proveniente de las centrales de riesgo, para efectos del otorgamiento de prestamos y para la celebración de contratos de leasing.

La circular en cita, además de consagrar la clasificación de la cartera de crédito y de los contratos de leasing, la obligatoriedad de la evaluación, el alcance y la frecuencia de la misma así como los criterios para ello, la calificación de los créditos y de los contratos de leasing por el nivel de riesgo y los efectos de ella, regula en el Capítulo II numeral 12. lo referente a la "REESTRUCTURACIÓN DE CREDITOS O DE CONTRATOS", indicando que "Se entenderá como crédito o contrato reestructurado aquel respecto del cual se ha celebrado un negocio jurídico de cualquier clase, que tenga como objeto o efecto modificar cualquiera de las condiciones originalmente pactadas, en beneficio del deudor y a solicitud del mismo"; y la calificación de riesgo que corresponde a estos contratos reestructurados; y, en el numeral 14, trata lo referente a la "REVERSIÓN DE PROVISIONES RESPECTO DE CRÉDITOS O CONTRATOS A CARGO DE PERSONAS QUE ALCANCEN ACUERDOS INFORMALES O EXTRACONCORDATARIOS", considerándolos, para efectos de reversión de provisiones, como reestructuración de créditos o contratos, e indicando que este arreglo no podrá desconocer los principios legales y contables, así como otros principios rectores que orientan el proceso de reestructuración de créditos y contratos como la generalidad, el tratamiento igualitario, la documentación, la incondicionalidad, la irrevocabilidad y la obligatoriedad, así como que la calificación de los créditos y las provisiones constituidas según las reglas señaladas en el numeral anterior, deberán mantenerse hasta que se apruebe el acuerdo concursal. Igualmente se consagra la posibilidad de reclasificación de los créditos y las provisiones constituidas y las condiciones respectivas cuando el acuerdo tiene por objeto la recuperación o conservación de la empresa y de los negocios del deudor.

El Capítulo II numeral 22 de la Circular Externa que se comenta, consagra "NORMAS TRANSITORIAS" dentro de las que se han previsto unas REESTRUCTURACIONES EXTRAORDINARIAS, aplicables a las que tengan lugar a partir de la vigencia de la circular y hasta el 31 de diciembre de 1999, siempre y cuando cumplan con los requisitos específicamente mencionados en dicho numeral. A estos acuerdos de reestructuración es a los que se alude en la demanda como aquellos que presentan similitudes con los previstos en la Ley 550 de 1999, y por ello, en criterio del actor, también deben quedar cobijados con la exoneración del impuesto por renta presuntiva.

En relación con este punto, prevé la Circular Externa 039 de 1999 que podrán reestructurarse todas las operaciones de crédito vigentes, se encuentren o no al día en el pago de sus obligaciones, y cualquiera que sea la calificación que tenga el deudor.

Estas reestructuraciones extraordinarias deberán comprender por lo menos el ochenta por ciento (80 %) del total del endeudamiento de un deudor con el sector financiero. Los acuerdos de reestructuración deberán celebrarse en igualdad de condiciones entre las entidades financieras participantes y en proporción al endeudamiento que cada una de ellas tuviere con el respectivo deudor.

Para efectos de determinar los plazos de las reestructuraciones deberán tenerse en cuenta

los flujos de los fondos de los deudores y/o los proyectos, sin que excedan de siete (7) años para su total amortización. En caso de reestructuración de deudas con entidades territoriales, dicho plazo podrá ser hasta de diez (10) años.

Estos acuerdos extraordinarios de reestructuración se caracterizan además porque podrán contemplar períodos de gracia para el pago de los intereses y para la amortización del capital, siempre que no excedan en el primer caso de un año y en el segundo de tres. De igual manera se prevé que estos acuerdos presuponen, cuando menos, la condonación por parte de las entidades financieras de los intereses moratorios.

Cabe asimismo señalar que estos acuerdos extraordinarios de reestructuración estarán acompañados de un Convenio de Gestión, que deberá contemplar las acciones a seguir por el deudor reestructurado para garantizar el cumplimiento del acuerdo. Para tales fines, las entidades financieras constituirán un comité de acreedores y nombrarán a uno de los establecimientos de crédito como Agente del acuerdo. Trimestralmente, el Agente presentará por escrito a las entidades acreedoras, a la Superintendencia Bancaria y a la entidad o entidades que hubieren suministrado recursos para apoyar la reestructuración (IFI, Bancoldex, Findeter, etc.), un informe de seguimiento del convenio de gestión.

En caso de incumplimiento de los términos pactados en el convenio de gestión, o cuando no obstante su adecuada ejecución no se hayan generado los recursos previstos en el acuerdo de reestructuración, el Agente deberá de inmediato convocar al comité de acreedores con el fin de analizar la situación y recomendar las acciones que se deban seguir, todo lo cual se informará a la Superintendencia Bancaria.

Dispone además esta normatividad, que “Cuando un acuerdo de reestructuración se llegare a incumplir, las entidades acreedoras deberán calificar de inmediato al deudor en la categoría que tenía antes de la reestructuración o en una de mayor riesgo”.

Ahora bien, mediante la Circular Externa núm. 044 de 1999 de la Superintendencia Bancaria, el acto administrativo en comento sufrió las siguientes modificaciones y adiciones:

“22.2.7 Los créditos reestructurados tendrán la tasa de interés que convengan las entidades acreedoras y el deudor. Dicha tasa será variable, y se ajustará trimestralmente de acuerdo con la DTF o con el IPC; si se trata de créditos en moneda extrajera podrán utilizarse las mismas tasas de referencia del crédito original. La tasa de interés inicial no podrá ser superior a la del crédito que se reestructura, ni tampoco podrá serlo el margen de intermediación de las entidades financieras que reestructuran la obligación.”

22.2.31. Durante el período de negociación de las reestructuraciones extraordinarias de conformidad con las reglas del presente numeral, podrán mantenerse las calificaciones de los deudores que se encuentren en este proceso, y por lo tanto, no habrá lugar a constituir provisiones adicionales en caso de que durante ese lapso se deteriore la calificación del deudor. En todo caso la calificación a 31 de diciembre de 1999 será la que corresponda a la capacidad de pago del deudor hayan o no reestructurado su obligación.

22.2.32 En las reestructuraciones extraordinarias se podrán recibir, como pago de los intereses, inmuebles distintos a establecimientos de comercio o industriales. En este caso,

los bienes comenzarán a provisionarse en alícuotas mensuales durante los dos años siguientes al vencimiento del plazo que esta norma autoriza como periodo de gracia para el pago de intereses.

Los anteriores cambios y adiciones, como lo sostuvo la Superintendencia Bancaria en la carta en la que remitió, el 23 de julio de 1999, a los representantes legales y revisores fiscales de las entidades vigiladas la circular citada, tenían como única finalidad "solucionar las inquietudes formuladas por las entidades vigiladas en relación con la circular de la referencia", más no modificar en absoluto aspectos sustanciales o de fondo de la regulación de esta variedad de reestructuraciones extraordinarias, ni mucho menos su limitada vigencia temporal.

4. Los acuerdos de reestructuracion regulados por la Ley 550 de 1999.

La adopción de la Ley 550 de 1999 se inscribe en una larga y compleja evolución legislativa de los procesos concursales en Colombia, la cual en algunos momentos se caracterizó por una predominante protección del crédito, en el entendido de que se trataba ante todo de unos instrumentos judiciales de defensa de los intereses económicos de los comerciantes, para finalmente asumir la salvaguarda de la empresa como objetivo predominante de esta variedad de procesos.

Al respecto, cabe señalar que la mencionada ley fue adoptada como un instrumento encaminado a hacerle frente a la difícil situación que había enfrentado el país debido a las crisis económicas acaecidas en los años 1997 y 1998 y que se reflejaron en un incremento creciente de los concordatos, liquidaciones y numerosas dificultades que padecieron las empresas, con la consecuente reducción en su capacidad de generación de empleo y deterioro de la calidad de su cartera.

Ante este estado de cosas, los instrumentos ordinarios del derecho concursal, diseñados para afrontar la iliquidez o insolvencia en circunstancias de normalidad, se mostraron insuficientes para afrontar un problema de esa magnitud. De allí que la nueva ley tuvo como norte diseñar un mecanismo ágil de recuperación empresarial de carácter no jurisdiccional sino contractual, que condujera a una solución a los inconvenientes que presentaban los acuerdos concordatarios anteriores y a la concertación de reglas laborales especiales y temporales, que asimismo permitiera una flexibilización en la prelación de los créditos y que dotara a deudores y acreedores de incentivos e instrumentos adecuados para la negociación, diseño y ejecución conjunta de unos acuerdos de reestructuración que les despejase el camino a las empresas para normalizar su actividad productiva, atender oportunamente sus compromisos financieros, facilitar de nuevo el acceso al crédito con base en la recuperación de su capacidad de pago, facilitar la garantía y el pago de los pasivos pensiónales y conservar los empleos de los trabajadores.

Otros fines perseguidos por el legislador con la adopción de esta ley apuntan a solventar la crisis económica que padecen, unas con mayor rigor que otras, las entidades territoriales en Colombia. Sobre el particular la Corte consideró que "…es incuestionable que la aplicación de los acuerdos de reestructuración empresarial a las entidades territoriales no sólo se fundamenta en el propósito interventor de lograr el desarrollo armónico de las regiones, que está invocado expresamente en la exposición de motivos, sino también en la competencia

del legislador para intervenir en el ámbito de la autonomía de dichos entes de acuerdo con lo establecido en el artículo 287 Superior, sin afectar su núcleo esencial , conformado por la posibilidad de gestionar sus propios intereses y constituir sus formas de gobierno y de administración local – funciones de autogobierno y autogestión-. Esta intervención, claro está, debe encontrar justificación en razones vinculadas con el interés general tales como la estabilidad macroeconómica y financiera de la Nación, que en el caso de la Ley 550 de 1999 se patentiza en la necesidad de propender por la viabilidad financiera de los entes territoriales cuyos efectos de orden macroeconómico son indiscutibles."1

El artículo 1 de la Ley 550 de 1999 indica las personas jurídicas que pueden celebrar acuerdos de reestructuración empresarial, es decir, cualquier empresa que opere de manera permanente en el territorio nacional, sea nacional o extranjera, de carácter privado, público o de economía mixta, con excepción de las vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria que ejerzan actividades financieras y de ahorro y crédito, las vigiladas por la Superintendencia Bancaria y las Bolsas de Valores y los intermediarios de valores inscritos en el Registro Nacional de Valores e intermediarios sujetos a la vigilancia de la Superintendencia de Valores. De igual manera se aplica a las entidades territoriales, de conformidad con lo dispuesto en el Título IV de la ley y a las sucursales de sociedades extranjeras que desarrollen actividades permanentes en Colombia.

Respecto al ámbito de aplicación material de la Ley 550 de 1999, la Corte2 consideró exequible la exclusión de las personas naturales de la misma. Cabe asimismo señalar que esta Corporación3 también se pronunció sobre el ámbito de aplicación en lo referente a Entidades Promotoras de Salud (E.P.S.) y Administradoras del Régimen Subsidiado (A.R.S.).

En lo que concierne a la noción de acuerdos de reestructuración, el artículo 5 de la Ley 550 de 1999 trae la siguiente definición:

"Se denomina acuerdo de reestructuración la convención que, en los términos de la presente ley, se celebre a favor de una o varias empresas con el objeto de corregir deficiencias que presenten en su capacidad de operación y para atender obligaciones pecuniarias, de manera que tales empresas puedan recuperarse dentro del plazo y en las condiciones que se hayan previsto en el mismo.

El acuerdo de reestructuración deberá constar por escrito, tendrá el plazo que se estipule para su ejecución, sin perjuicio de los plazos especiales que se señalen para la atención de determinadas acreencias, y del que llegue a pactarse en los convenios temporales de concertación laboral previstos en esta ley.

Para la solicitud, promoción, negociación y celebración de un acuerdo de reestructuración, el empresario y sus acreedores podrán actuar directamente o por medio de cualquier clase de apoderados, sin que se requiera la intervención a través de abogados. Un solo apoderado podrá serlo simultáneamente de varios acreedores.

A su vez el artículo 33 de la mencionada normatividad consagra un catálogo de cláusulas mínimas que debe contener cualquier acuerdo de reestructuración. Se señalan, de igual manera, un conjunto de elementos básicos y esenciales que es preciso que contenga el mismo y se establecen algunas previsiones en caso de incumplimiento como son, entre otras, la constitución de un comité de vigilancia en el cual se encuentren representados los acreedores internos y externos de la empresa y del cual formará parte el promotor con derecho de voz pero sin voto; los créditos fiscales, parafiscales y pensiónales no podrán ser capitalizados; sólo la parte renunciable de los pasivos pensiónales podrá convertirse en bonos de riesgo; los pagos que se realicen violando el acuerdo serán ineficaces y al respectivo acreedor se le postergará el pago y el incumplimiento de ciertas estipulaciones del acuerdo dará lugar a multas y a la remoción del cargo de los administradores y del revisor fiscal.

De igual manera la ley prevé ciertas formalidades que debe reunir un acuerdo de esta naturaleza para ser válido como son su aprobación con el voto favorable de un número plural de acreedores internos y externos que representen por lo menos la mayoría absoluta de los votos admisibles, la cual en algunos casos debe ser cualificada; deberá constar por escrito y su contenido será reconocido ante notario público por cada suscriptor, o ante la entidad nominadora del promotor y se elevará a escritura pública si contiene decisiones que exijan tal requisito; se precisa que la noticia del acuerdo sea registrada en la Cámara de Comercio; el documento se depositará en la Superintendencia de Sociedades pudiendo ser reformado dando cumplimiento a los mismos requisitos exigidos para su celebración.

La Ley 550 de 1999 establece, de igual manera, diversos efectos jurídicos de los acuerdos de reestructuración como son, entre otros, los siguientes: la enajenación a cualquier título de bienes de la empresa debe ser previamente autorizada por el Comité de Vigilancia; el levantamiento de las medidas cautelares vigentes, con excepción de aquellas de la DIAN; la suspensión de la exigibilidad de gravámenes y garantías reales y fiduciarias a favor de los créditos involucrados en el acuerdo, a menos que se haya pactado sin el voto del beneficiario de dicha garantía; la posible reducción de las garantías a cargo del empresario deudor; la eventual sustitución de las garantías fiduciarias originadas en patrimonios autónomos integrados por inmuebles o de hipotecas de mayor extensión por derechos fiduciarios o certificados de garantía sobre determinadas porciones de los mismos bienes; a partir del acuerdo, el régimen de las obligaciones será el que se establezca en el mismo; los créditos que se causen con posterioridad a la fecha de iniciación de las negociaciones, incluidos los correspondientes al promotor y a los peritos, serán pagados de preferencia en el orden establecido en la ley civil y para que el acuerdo de reestructuración obligue a terceros no vinculados en él se requerirá su aceptación expresa.

En lo que concierne al Comité de Vigilancia, cabe señalar que éste se erige en un órgano de suma importancia para el seguimiento, supervisión y salvaguarda del acuerdo de reestructuración, lo cual se advierte analizando las funciones que la Ley 550 de 1999 le asigna al mismo.

Ahora bien, la solicitud de promoción de acuerdo deberá presentarse ante la Superintendencia que vigile o controle al respectivo empresario, en determinados casos ante la Cámara de Comercio con jurisdicción en el domicilio principal del respectivo empresario y

tratándose de una entidad territorial, y cualquiera que sea el porcentaje de participación pública, la promoción corresponderá exclusivamente al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Aclara el artículo 6 de la Ley 550 de 1999 que los acuerdos de reestructruración también podrán ser promovidos de oficio por las Superintendencias de Valores, de Servicios Públicos Domiciliarios, de Transporte, Nacional de Salud, del Subsidio Familiar, de Vigilancia y Seguridad Privada, de Economía Solidaria y de Sociedades, tratándose de empresarios o empresas sujetos, respectivamente, a su vigilancia y control.

Resulta asimismo importante señalar que, para que un procedimiento concursal de esta naturaleza sea admitido por la Superintendencia correspondiente el peticionario debe cumplir con unos presupuestos subjetivos referidos a su legitimación para iniciar el trámite; unos presupuestos objetivos relacionados con determinados incumplimientos de obligaciones señalados por el legislador y otras carácter estrictamente probatorio como son aportar el registro mercantil, la constancia de la autorización del órgano competente de la persona jurídica y una propuesta de bases para la negociación del acuerdo, sustentada en las proyecciones y flujos de caja que sean del caso.

La respectiva Superintendencia o la Cámara de Comercio, según sea el caso, al decidir sobre la promoción oficiosa o aceptar la solicitud de un acuerdo designará a una persona natural que actúe como promotor en el acuerdo de reestructuración. La función del promotor es la de participar en la negociación, el análisis y la elaboración de los acuerdos de reestructuración en sus aspectos financieros, administrativos, contables y legales.

Las funciones de los promotores son indicadas pormenorizadamente por el artículo 8° de la Ley en comento, como son las siguientes: analizar el estado patrimonial de la empresa y su desempeño durante por lo menos los últimos tres (3) años; examinar y elaborar las proyecciones de la empresa, con el objeto de suministrar a los acreedores elementos de juicio acerca de su situación operacional, financiera, de mercado, administrativa, legal y contable; mantener a disposición de todos los acreedores la información que posea y sea relevante para efectos de la negociación; determinar los derechos de voto de los acreedores; coordinar reuniones de negociación en la forma que estime conveniente; durante la negociación y en la redacción del acuerdo, actuar como amigable componedor por ministerio de la ley en los supuestos que en ella se prevén, o a solicitud de los interesados en los demás casos; proponer fórmulas de arreglo acompañadas de la correspondiente sustentación y evaluar la viabilidad de las que se examinen durante la negociación; obtener la formalización del documento en el que conste el acuerdo que llegue a celebrarse y participar en el comité de vigilancia del acuerdo, directamente o mediante terceras personas designadas por él.

Sobre la naturaleza jurídica de la función que están llamados a cumplir los promotores en los acuerdos de reestructuración, la Corte consideró que “El acuerdo que, valga la redundancia, compete promover a los promotores, es definido como “la convención que, en los términos de la presente ley se celebre a favor de una o varias empresas con el objeto de corregir las deficiencias que presente en su capacidad de operación, y para atender obligaciones pecuniarias, de manera que tales empresas puedan recuperarse dentro del plazo y en las condiciones que se han previsto en el mismo.” Desde este punto de vista, es decir en cuanto el acuerdo de reestructuración pretende solucionar la situación de cesación en los pagos de la empresa en crisis, podría aducirse que la actividad de tales promotores que actúan como

amigables componedores, se asimila a la de los conciliadores, y por lo tanto sería de sería de naturaleza jurisdiccional, pues la propia Constitución califica de tal a la función de estos últimos. (Art. 116) Si así fuera, el cargo del actor debería prosperar. Sin embargo, la Corte no lo estima así, puesto que el acuerdo de reestructuración no produce los mismos efectos de cosa juzgada que la legislación reconoce a los acuerdos de conciliación, ni presta mérito ejecutivo, como si ocurre con éstos en los términos del artículo 66 del la Ley 446 de 1998. Por ello los promotores no ejercen funciones equiparables a las de los conciliadores, que , tal y como lo hace el artículo 116 superior, pueden catalogarse de jurisdiccionales."4

Cabe asimismo destacar que a lo largo de estos acuerdos de reestructuración la Superintendencia de Sociedades está llamada a cumplir diversas funciones jurisdiccionales como son, entre otras, las siguientes: resolver las demandas en torno a la existencia, eficacia, validez y oponibilidad de la celebración del acuerdo o de alguna de sus cláusulas presentadas por los acreedores que no hayan votado el acuerdo; decretar el embargo y secuestro de los bienes o la inscripción de la demanda; declarar el incumplimiento de las obligaciones a cargo de algún acreedor, así como tramitar las acciones revocatorias y de simulación.

En este orden de ideas, la negociación de un acuerdo de reestructuración constituye un proceso concursal no judicial, encaminado a recuperar una empresa que atraviesa por una crisis económica profunda, inspirado en los principios de la universalidad y la colectividad, al cual es preciso que acudan todos los acreedores del empresario a fin de celebrar un convenio en el que se defina la forma en que éste atenderá sus créditos y se procure por una óptima estructura administrativa, financiera y contable de la empresa en aras a restablecer su capacidad de pago.

De conformidad con el principio de universalidad, todo el patrimonio del deudor se encuentra afecto a los fines de la reestructuración, y por ende, el empresario no podrá adoptar reformas estatutarias, ni constituir ni ejecutar garantías o cauciones a favor de los acreedores de la empresa que recaigan sobre sus bienes, ni efectuar pagos, arreglos, conciliación o transacciones de ninguna clase, ni efectuar enajenaciones de bienes u operaciones que no correspondan al giro ordinario de la empresa o que se lleven a cabo sin sujeción a las limitaciones estatutarias aplicables. En virtud del principio de colectividad, se debe llamar a todos y cada uno de los acreedores del empresario, sin discriminación alguna, a fin de que, con sujeción estricta a unas reglas procedimentales señaladas en la ley, se negocie y adopte un acuerdo de reestructuración, que resulta vinculante para el empresario, los acreedores internos y externos de la empresa, incluyendo a quienes no hayan participado en la negociación del acuerdo o que, habiéndolo hecho, no hayan consentido en él.

Se trata, por lo demás, de un proceso concursal basado en el principio de publicidad, en tanto que garantía necesaria para la igualdad entre los acreedores.

Por último, es preciso señalar que las empresas que decidan acogerse a éste régimen, cuya vigencia es de cinco (5) años contados a partir de su publicación en el Diario Oficial5, quedan sometidas a un régimen tributario especial consagrado en el Título IV, que consagra entre otros asuntos el contemplado en el artículo 53 sobre la exoneración temporal del empresario

del impuesto por renta presuntiva, y que parcialmente ha sido acusado en la presente demanda.

5. El régimen de la renta presuntiva y el ejercicio de la potestad del Congreso de la República para su regulación.

La Constitución de 1991 incluye una extensa lista de derechos de los ciudadanos, pero también establece que éstos tienen deberes para con el Estado y la sociedad. En el artículo 95 se dispone que "el ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades". Entre los deberes de la persona y del ciudadano que se enumeran en el mismo artículo se contempla en el numeral nueve, el de "contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad".

Deber constitucional que se traduce para todas las personas en el pago de los impuestos que de acuerdo con sus posibilidades económicas les corresponden, según la política tributaria determinada por el Congreso de la República en ejercicio de la potestad impositiva del Estado, pues en el Estado Social de Derecho es el efecto agregado de la solidaridad de las personas, valor constitucional fundante (C.P. art. 1°) que impone a las autoridades la misión de asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares (C.P. art. 2°)". 6

Atribución del legislador en materia tributaria que le permite fijar, de manera razonable y de acuerdo con la Constitución, los elementos básicos de cada gravamen tales como los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo. Así las cosas, el Congreso de la República, en relación con los impuestos nacionales, goza de un margen de maniobra para crearlos, modificarlos, eliminarlos, así como para regular todo lo referente a su vigencia, sujetos activos y pasivos, hechos, bases gravables, tarifas, formas de cobro y recaudo. Esta libertad de configuración normativa conoce, sin embargo, algunos límites constitucionales.

Específicamente, en relación con la renta presuntiva, la medida adoptada por el legislador debe ser suficientemente clara y expresa. Al respecto, la Corte consideró que "Tanto las exclusiones como las exenciones o excepciones a la aplicación del sistema de renta presuntiva contribuyen a la determinación de la base gravable del tributo sobre la renta, y por lo tanto, al constituir uno de los elementos fundantes de la obligación sustantiva tributaria, deben ser clara y expresamente determinadas por el legislador." 7(subrayado fuera de texto).

Esta potestad constitucional debe asimismo ser ejercida de manera razonable, lo que indica que los medios seleccionados deben ser idóneos para la consecución de un fin constitucionalmente válido. En tal sentido, la Corte encontró ajustada a la Carta Política unas expresiones del artículo 188 del Estatuto Tributario referentes a la exclusión del régimen de la renta presuntiva de unos activos destinados al sector agropecuario, por cuanto "en criterio de la Corte, las normas acusadas se adecúan a uno de los objetivos de la reforma tributaria, cual es el de depurar la renta presuntiva y estimular sectores deprimidos de la producción nacional, como lo son los de la vivienda y la agricultura."8 (Subrayado fuera de texto).

De igual manera, es preciso que el ejercicio de esta facultad con que cuenta el Congreso de

la República en materia de determinación de sistemas o métodos para establecer la base gravable, como es precisamente el caso de la renta presuntiva, se encamine a garantizar un orden económico justo y no vulnere los preceptos constitucionales acerca de la intervención del Estado en la economía.

En ejercicio de esa libertad de configuración en materia tributaria, el Congreso de la República configuró el régimen del impuesto sobre la renta y complementarios. De conformidad con el artículo 26 del Estatuto Tributario existe un sistema de depuración normal u ordinario de la renta para determinar la renta gravable, en virtud del cual, y en términos generales, de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios constitutivos de renta se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se deben restar los costos, con lo cual se obtiene la renta bruta; a la renta bruta se le restan las deducciones y se obtiene la renta líquida. A esta última, por su parte, se le restan las rentas exentas, con lo cual se obtiene la renta líquida gravable, a la que se le aplica la tarifa del impuesto y se obtiene el impuesto de renta gravable, el cual al restarse los descuentos, se convierte en impuesto neto de renta. Se trata, por tanto, de un método directo o de realidad efectiva que está basado en declaraciones, documentos, certificaciones e informes que aporta el sujeto pasivo, bien voluntariamente, bien por la actividad de la administración. Se trata por tanto de averiguar, con la mayor precisión posible, el monto de los ingresos y de los egresos, para llegar a la base imponible.9

En esencia, el régimen de la renta presuntiva constituye un método indiciario o de aplicación de presunciones legales basado en índices o promedios predeterminados legalmente. Se relaciona con la aptitud del bien o de la actividad económica desarrollada por el sujeto para producir un rendimiento económico, sin tomar en cuenta el beneficio efectivamente obtenido por el sujeto.

Al respecto, cabe señalar que la Corte ha considerado constitucionalmente válido el recurso que en ocasiones realiza el legislador en materia tributaria a determinados sistemas basados en presunciones10. En lo que atañe a la naturaleza jurídica de la renta presuntiva y a la justificación constitucional de la misma, la Corte ha elaborado una sólida doctrina en la materia. Así, esta Corporación consideró que “La renta presuntiva constituye un método alterno para determinar el impuesto de renta, de modo que éste no será inferior a determinado porcentaje del patrimonio fijado por la ley obtenido durante el respectivo período gravable. El objeto de la renta presuntiva es presumir la percepción de ingresos, utilidades o beneficios en cabeza de una persona que da lugar al cumplimiento por parte de esta y del ciudadano, del deber de “contribuír al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro del concepto de justicia y equidad”. Es un mecanismo de liquidación del impuesto que obliga al contribuyente a tomar como base unos ingresos presuntos cuando la renta líquida gravable antes de fijar el gravámen, resulta ser inferior a la utilidad que según la disposición legal de carácter tributario, debió obtener el sujeto durante el respectivo período gravable.

“El hecho gravado en la renta presuntiva es la percepción de utilidades o beneficios que se presume se han obtenido por el contribuyente por tener dentro del balance del patrimonio unos activos que resultan ser superiores a los pasivos, dentro de los cuales eventualmente se

incluye la propiedad inmueble. De esa forma, es claro que la renta comprende toda ganancia obtenida por el sujeto, independientemente de cuál sea su fuente.”11

Posteriormente, la Corte estimó que la renta presuntiva que aparece recogida en el Estatuto Tributario es una presunción de derecho y no legal. Al respecto consideró:

“La Corte encuentra que los preceptos impugnados consagran, en efecto, una presunción de derecho. Las distintas hipótesis contempladas en los artículos 188, 189, 191 y 192 del Estatuto Tributario, en las cuales se permite excluir ciertos bienes de la base a la cual se aplican los porcentajes mínimos de rentabilidad señalados en el artículo 188, no constituyen propiamente pruebas autorizadas por la ley para desvirtuar la presunción, sino simplemente deducciones permitidas en la determinación de la base de cálculo para liquidar la renta presuntiva. Y ello es tan evidente, que lo que en últimas corresponde al contribuyente en estos casos, no es demostrar que no hubo en realidad la renta que la ley presume, sino simplemente indicar que el activo patrimonial se ubica en una de las categorías que la ley autoriza para no contabilizar en la base de cálculo a la que se aplican los porcentajes de rentabilidad presunta, sin que en realidad sea relevante probar el que el activo haya o no producido determinado nivel de renta. El único caso en el que la ley exige probar propiamente hablando, es el contemplado en el literal b) del artículo 189 del Estatuto Tributario, pero aun en este evento, la disposición lo que en realidad está consagrando es la extinción de la obligación de liquidar el impuesto de renta por el sistema de renta presuntiva, situación que también es la que se da en los casos regulados por el inciso tercero del artículo 191 y por el artículo 192 del Estatuto Tributario. Así las cosas, la presunción, no obstante que la ley no lo menciona explícitamente, es una presunción de derecho, por cuanto no es posible demostrar que a pesar de darse la circunstancia de la existencia de unos bienes en cabeza del contribuyente, no se ha generado una renta a partir de ellos.

(…)

El que el legislador no autorice probar la rentabilidad real del capital, es conducta que encuentra sustento en dos principios constitucionales. De un lado, en el principio de la función social reconocida a la propiedad, que sirve de sustento a la exigencia de rentabilidad que la presunción juris et de jure comporta. Y de otro lado, en el principio constitucional de eficiencia que soporta en poder de imposición atribuido al Estado al cual se refiere explícitamente el artículo 363 de la Carta: “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.” La intención del legislador al consagrarla en los términos vigentes actualmente, tuvo en consideración finalidades muy claras de índole antielusiva. El principio constitucional de la eficacia referido al poder de imposición, conforme al cual corresponde al Estado controlar la evasión y la elusión, justifican plenamente el que la presunción consagrada en la norma bajo examen sea una presunción de derecho, resaltando además que la misma preceptiva acusada, y los artículos subsiguientes, contemplan una gama muy amplia de circunstancias en que es posible deducir de la base de cálculo activos patrimoniales considerados por la ley improductivos o de baja rentabilidad, por lo cual queda ampliamente defendido también el principio de equidad.”12

Ahora bien. A lo largo de las diversas reformas tributarias que tuvieron lugar en Colombia

durante la pasada década, los porcentajes para la determinación de la renta presuntiva, así como el catálogo de los contribuyentes que han sido excluidos de la misma, quedando con todo siempre sometidos al régimen de la renta líquida, han conocido ciertas modificaciones.

Así pues, al momento de entrar en vigencia la Ley 550 de 1999, el Estatuto Tributario, en su artículo 188, definía la renta presuntiva de la siguiente manera:

"Bases y porcentajes de renta presuntiva. Para efectos del impuesto sobre la renta se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior a la cifra que resulte mayor entre el cinco por ciento (5 %) de su patrimonio líquido o el uno y medio (1.5%) de su patrimonio líquido bruto, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior".

Se consagraban, en el artículo 191 del Estatuto Tributario, las siguientes exclusiones al régimen de renta presuntiva:

" De la presunción establecida en el artículo 188 se excluyen el Instituto de Mercadeo Agropecuario IDEMA y las entidades del Régimen Especial de que trata el artículo 19. Tampoco están sujetas a la renta presuntiva las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, ni los fondos de inversión, de valores, comunes, de pensiones o de cesantías contemplados en los artículos 23-1 y 23.2 de este Estatuto. Tampoco están sometidas a renta presuntiva las sociedades en concordato o en proceso de liquidación, ni las empresas dedicadas al transporte masivo de pasajeros por el sistema de tren metropolitano". (subrayado fuera de texto).

Posteriormente, con la entrada en vigencia de la Ley 633 de 2000, el artículo 191 del Estatuto Tributario definió la renta presuntiva como sigue:

"Base y porcentaje de renta presuntiva. Modifícanse el inciso primero y el parágrafo 4 del artículo 188 el Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:

"Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al seis por ciento (6 %) de su patrimonio Líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior.

"Parágrafo 4. La deducción del exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria podrá restarse de la renta bruta determinada dentro de los tres (3) años siguientes, ajustada por inflación".

El artículo 16 de esta misma ley modificó los incisos primero y cuarto del artículo 191 del Estatuto Tributario y le adicionó asimismo dos incisos. En lo pertinente la norma tributaria disponía lo siguiente:

"A partir del año gravable 2000, no están sometidas a renta presuntiva las empresas de servicios públicos que desarrollan la actividad complementaria de generación de energía; las Entidades Oficiales prestadoras de los servicios de tratamiento de aguas residuales y de aseo; las sociedades en concordato; las sociedades en liquidación, las entidades sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria que se les haya decretado la liquidación o que hayan sido objeto de toma de posesión, por las causales señaladas en los literales a) o

g) del artículo 114 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero; los bancos de tierra de los distritos y municipios destinados a ser urbanizados, y por los años gravables 2001, 2002 y 2003, las sociedades titularizadoras de cartera hipotecaria" (Subrayado fuera de texto).

La Ley 788 de 2002 "Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial" no introdujo modificación alguna en los porcentajes sobre los cuales se edifica la renta presunta. De conformidad con el artículo 23 ibídem existen actualmente las siguientes exclusiones al régimen de la renta presuntiva:

"Renta presuntiva en sociedad en liquidación. Modifíquese el inciso 4 del artículo 191 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

"No están sometidas a renta presuntiva las empresas de servicios públicos que desarrollan la actividad complementaria de generación de energía; las entidades oficiales prestadoras de los servicios de tratamiento de aguas residuales y de aseo; las sociedades en concordato; las sociedades en liquidación por los primeros tres (3) años, las entidades sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria que se les haya decretado la liquidación o que hayan sido objeto de toma de posesión, por las causales señaladas en los literales a) o g) del artículo 114 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero; los bancos de tierras de los distritos y municipios destinados a ser urbanizados, y por los años gravables 2001, 2002 y 2003, las sociedades titularizadoras de cartera hipotecaria". (subrayado fuera de texto).

Cabe asimismo señalar, que la exoneración o exclusión que realiza el legislador de determinados contribuyentes del sistema de la renta presuntiva no puede ser confundida con una exención tributaria, figura cuya naturaleza jurídica ha sido objeto de numerosos pronunciamientos por parte de esta Corporación13, y que en esencia corresponde " a hechos generadores que en principio estarían total o parcialmente gravados, pero que por razones de política económica, fiscal, social o ambiental el órgano competente decide sustraerlos total o parcialmente de la base gravable dentro del proceso de depuración de la renta."14. En efecto, el contribuyente que queda exonerado o excluido del impuesto por renta presuntiva no ha sido exento del pago de dicho tributo, sino que, no se le aplica el sistema de presunciones legales, quedando cobijado de todas maneras por el método ordinario o de la renta líquida.

6. La exoneración del impuesto por renta presuntiva consagrado en el artículo 53 de la Ley 550 de 1999.

Vale la pena recordar nuevamente el texto competo del artículo 53 de la Ley 550 de 1999, donde se encuentra la expresión parcialmente demandada.

Artículo 53. Exoneración del impuesto por renta presuntiva. En adición a las excepciones previstas en el artículo 191 del estatuto tributario, durante la negociación y ejecución de un acuerdo de reestructuración de los previstos en esta ley, y por un plazo máximo no prorrogable de cinco años, contados desde la fecha de celebración del acuerdo, el empresario no estará sometido al régimen de renta presuntiva. Sobre la parte del año en que se celebre el acuerdo y que haya transcurrido con anterioridad a su celebración, se aplica el régimen de la renta presuntiva en forma proporcional".

Consagra el artículo citado una excepción más a las consagradas en el artículo 191 del estatuto tributario sobre las personas jurídicas excluidas de la aplicación de la renta presuntiva, y por el término máximo de cinco (5) años, durante la negociación y ejecución de un acuerdo de reestructuración de los previstos en la esta ley. Aclara la norma que sobre la parte del año transcurrido con anterioridad a su celebración se aplica el régimen de renta presuntiva en forma proporcional.

A juicio del actor, las semejanzas existentes entres los acuerdos de reestructuración de que trata la Ley 550 de 1999 y aquellos que aparecen regulados en las Circulares Externas núms. 039 y 044 de 1999 expedidas por la Superintendencia Bancaria, evidencian un tratamiento discriminatorio del legislador por cuanto "De acuerdo con todas esas reglas la ley debió excluir de la exoneración de renta presuntiva a aquellas entidades que con anticipación hubieran suscrito acuerdos con efectos similares o equivalentes a los de la ley 550 para reestructurar sus pasivos. Se crearon así dos situaciones paralelas en sociedades con convenios con acreedores: las que celebran acuerdos bajo Ley 550/99, privilegiadas, y otras con acuerdos basados en normas diferentes a la ley 550 y anteriores a ellas, perjudicadas". El ciudadano apoya esta conclusión en el argumento según el cual en la promoción de un acuerdo de reestructuración actúa en calidad de gestor el promotor, al tiempo que en las reestructuraciones de que tratan las circulares se desempeña como tal el agente del acuerdo; mientras que en la primera interviene la Superintendencia de Sociedades como entidad nominadora, la Superintendencia Bancaria participa como entidad de control en los acuerdos de reestructuración extraordinaria y ambos mecanismos cuentan con un órgano de vigilancia, en un caso el Comité de Vigilancia y en el otro el Comité de Acreedores.

También sostiene el actor, que se presenta una discriminación entre los empresarios que celebraron un acuerdo de reestructuración antes del 30 de Diciembre de 1999, fecha de entrada en vigencia de la Ley 550 del mismo año, frente a aquellos que lo hicieron con posterioridad ya que solamente estos últimos estarán excluidos del régimen de renta presuntiva.

En su escrito de intervención, la Superintendencia de Sociedades sostiene que, en virtud del artículo 363 constitucional, "las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad" razón por la cual el cargo no está llamado a prosperar.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público sostuvo que del examen de los antecedentes de la ley se observa que ésta no contempló una intervención directa del Estado eligiendo las personas jurídicas o empresas recuperables, sino que fijó un marco jurídico destinado a propiciar los acuerdos de reactivación empresarial inspirado en una concepción contractual, no procesal, de los mecanismos de intervención. Además, el artículo 53 de la Ley 550 de 1999 no admite retroactividad.

Agrega en su intervención el Ministerio de Hacienda y Crédito Público que mientras que el artículo 53 de la Ley 550 de 1999 dispone de forma clara y expresa que las empresas que se encuentren dentro de los parámetros de la misma, sobre la parte del año en que se celebre el acuerdo y que haya transcurrido con anterioridad a su celebración, se aplica el régimen de la renta presuntiva en forma proporcional, a las sociedades en concordato no se ha sometido

a la mencionada proporcionalidad. En estas condiciones, en el caso en que una empresa entre o termine el concordato dentro del período fiscal no debe determinar renta presuntiva por la fracción de año en que no se encontraba en tal situación. De tal suerte que, si a 31 de Diciembre se encontraba la sociedad en concordato no debe determinar la renta por el mencionado mecanismo.

La Corte considera que, a pesar de la existencia de algunas semejanzas, de carácter meramente procedimental, existentes entre los acuerdos de reestructuración extraordinarios regulados por las Circulares Externas Nums. 039 y 044 de 1999 expedidas por la Superintendencia Bancaria y los acuerdos de reestructuración consagrados en la Ley 550 de 1999, tales como las mencionadas por el actor en la demanda, existen diferencias materiales trascendentales entre las dos variedades de acuerdos que justifican un tratamiento tributario diferente, en cuanto al diseño de la base gravable respecto del impuesto de renta como pasa a explicarse.

El propósito perseguido por el Congreso de la República mediante la adopción de la Ley 550 de 1999, fue el de establecer un marco legal adecuado para que, sin sujeción al trámite concursal vigente en materia de concordatos, se pueda convenir la reestructuración de empresas pertenecientes a los sectores productivos de la economía, con agilidad, equidad y seguridad jurídica, especialmente con el fin de promover la reactivación económica y el empleo, hacer más eficiente el uso de todos los recursos vinculados a la actividad empresarial, mejorar la competitividad y promover la función social de los sectores y empresas reestructuradas, restablecer la capacidad de pago de las empresas, facilitar el acceso al crédito, fortalecer la dirección y los sistemas de control interno de las empresas, propender porque las empresas y sus trabajadores acuerden condiciones especiales y temporales en materia laboral que faciliten su reactivación y viabilidad y facilitar la garantía y el pago de los pasivos pensionales. Es decir, los objetivos de la ley se orientan hacia la recuperación de las empresa y no de los empresarios15, a fin de lograr a su vez la reactivación económica del país.

Para lograr lo anterior, consideró el legislador necesario crear un régimen tributario especial y transitorio para aliviar la carga impositiva de las empresas que se encontrasen en el proceso de reestructuración consagrado en la ley. Para ello, entre otras medidas, consagró en el artículo 53, para las empresas que celebrasen acuerdos de los regulados por ella, la exoneración del impuesto por renta presuntiva, a fin de no someterlas al régimen especial de presunción de la renta sino al ordinario de renta líquida

En contrapartida, un examen integral de las Circulares Externas núms. 039 y 044 de 1999 de la Superintendencia Bancaria evidencia que los fines perseguidos por el autor de las mismas son sustancialmente distintos de aquellos que motivaron la expedición de la Ley 550 de 1999. En efecto, la adopción de estos actos administrativos se inscribe en el propósito concreto y limitado de este órgano de inspección y vigilancia del sector bancario de señalar unos criterios especiales para el otorgamiento de préstamos y para la celebración de contratos de leasing, así como la de indicar unas reglas específicas para la evaluación y calificación de los créditos contraídos con las entidades financieras, los que igualmente permitirían determinar la capacidad de pago y los flujos de caja de los proyectos financiados así como la liquidez, cobertura e idoneidad de las garantías ofrecidas y la correspondiente

evaluación del riesgo y la calificación correspondiente, aplicables también a quienes celebraran, a partir de la vigencia de la circular y hasta el 31 de diciembre de 1999, acuerdos extraordinarios de reestructuración de obligaciones crediticias contraídas con este sector.

En tal sentido, las mencionadas circulares no tenían como propósito fundamental la real salvación económica de la empresa, el mantenimiento de los puestos de trabajo, o el mejoramiento de la competitividad de la empresa, pues aunque la reestructuración de créditos puede mejorar la situación económica de un empresario, tales Circulares Externas no comprendían la posibilidad de acuerdos para facilitar el pago de los pasivos pensiónales, ni para procurar por una óptima estructura administrativa, financiera y contable de las empresas reestructuradas, ni el fortalecimiento de la dirección y los sistemas de control interno, entre otros, ni mucho menos se trataba de un mecanismo de intervención del Estado para la reactivación de la economía y el empleo.

Dado que los fines macroeconómicos perseguidos por la Ley 550 de 1999 son constitucionalmente válidos, pero difieren sustancialmente de aquellos a los cuales apuntan las Circulares Externas núms. 039 y 044 de 1999 de la Superintendencia Bancaria, así como también lo son los principios rectores de unas y otras, consecuentemente los efectos jurídicos que despliegan la negociación y la ejecución de cada variedad de acuerdos de reestructuración son asimismo distintos, no resulta contrario entonces a la Constitución que el legislador consagrara un tratamiento tributario diferente para cada uno de dichos acuerdos respecto de las empresas exoneradas del impuesto por renta presuntiva.

Al respecto, la Corte ha considerado que la diversidad de trato que resulta de la aplicación de la ley, no siempre es violatoria del principio de igualdad. Existen fundamentos objetivos y razonables que permiten en ciertos casos tal diversidad de trato. Tal sucede por ejemplo, cuando la finalidad de la norma se ajusta a los principios constitucionales16.

Cabe recordar, que la exoneración temporal de ciertas empresas del régimen de renta presuntiva no constituye una exención total de tributar por la renta, sino apenas una exclusión del régimen de presunciones. En efecto, el artículo 53 de la Ley 550 de 1999 no excluye la posibilidad de que un empresario, que a pesar de encontrarse cumpliendo un acuerdo de reestructuración logre que su empresa genere renta deba declararla y pagarla, incluso por encima de los porcentajes que maneja el sistema de la renta presuntiva. Lo que sucede, se insiste, es que la norma demandada excluye al empresario del sometimiento a un régimen tributario basado en una presunción de derecho, según la cual todo capital debe necesariamente rentar a fin de aplicarle el régimen ordinario de gravar solo la renta líquida.

De manera que una exoneración temporal del régimen de renta presuntiva constituye un medio adecuado para el logro de un fin objetivo, por cuanto el legislador entra, en definitiva, a presumir que estos empresarios en crisis no están generando renta y por lo tanto la ley no puede presumir de derecho todo lo contrario, y por lo tanto se encamina a garantizar un orden económico justo.

Por lo tanto, considera la Corte que el tratamiento tributario consagrado en el artículo 53 de la Ley 550 de 1999, solo para los Acuerdos de Reestructuración previstos en dicha ley, no contraviene la Constitución ya que el Congreso de la República hizo un uso razonable de las facultades que la Carta le confiere para el efecto y, en particular, la de configurar la base

gravable del impuesto de renta.

En este orden de ideas, del examen del artículo 53 de la Ley 550 de 1999 se concluye que el legislador precisó el hecho que da origen a la exoneración, es decir, la negociación y ejecución de un acuerdo de reestructuración. Determinó con precisión el contenido y la duración de la aplicación del beneficio tributario consistente en la exoneración del régimen de renta presuntiva. Los sujetos exonerados son fácilmente identificables ya que se trata de las empresas señaladas en el artículo 1 de la citada ley, las cuales celebran y ejecutan los acuerdos de reestructuración de que trata el Título II ibídem. Se respetó por tanto el principio constitucional de legalidad de los tributos.

La adopción de la exoneración del régimen de renta presuntiva para las empresas que se sometieran a un acuerdo de reestructuración constituyó además el ejercicio, por parte del Congreso de la República, de aquella facultad impositiva que la Corte ha calificado como "poder suficiente", ya que es "bastante amplia y discrecional", incluso la Corte la ha definido como "la más amplia discrecionalidad", y que apunta a alcanzar unos determinados fines del Estado en materia económica.

En cuanto al argumento del actor consistente en que siendo la exoneración al régimen de la renta presuntiva un beneficio debe aplicarse por favorabilidad a los acuerdos de reestructuración celebrados con anterior a la vigencia de la Ley 550 de 1999 y celebrados con fundamento en las Circulares Externas 039 y 044 de 1999 expedidas por la Superintendencia Bancaria por ser similares a los realizados de acuerdo con ella, considera la Corte en primer lugar, que de acuerdo con lo previsto en el artículo 363 de la Constitución las normas tributarias no se aplicarán con retroactividad, a fin de que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos y dar seguridad al ordenamiento jurídico. Además, el artículo 338 ibídem consagra que 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 respectivo período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

Sobre el concepto de irretroactividad la Corte ha considerado que "La retroactividad por regla general, resulta censurable sólo cuando la nueva norma incide sobre los efectos jurídicos ya producidos en virtud de situaciones y actos anteriores..."17. Así como que "La esencia del principio de irretroactividad de la ley tributaria es la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están formalizados jurídicamente, salvo que se prescriba un efecto más perfecto tanto para el sujeto de derecho, como para el bien común, de manera concurrente, caso en el cual la retroactividad tiene un principio de razón suficiente para operar. Pues lo imperfecto siempre se sujeta a lo más perfecto, dada la naturaleza perfectible de la legalidad."18 (subrayado fuera de texto). También que "Estas normas constitucionales plasman garantías en beneficio de los contribuyentes, pues tienen origen en la necesidad de evitar que un estado fiscalista abuse de su derecho de imponer tributos y pretenda dar a las normas que los plasman efectos hacia el pasado. Se trata, entonces, de normas favorables al contribuyente y como tales deben ser interpretadas y aplicadas."19

Cabe recordar así mismo que la Corte ha considerado que 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 esta encaminada a impedir que se aumenten las cargas al contribuyente, modificando las regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso. La prohibición es elemental: el que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe20.

Como puede observarse la Corte ha aceptado que excepcionalmente si una norma beneficia al contribuyente puede aplicarse al mismo período por razones de justicia y equidad. No obstante, el presente asunto resulta ser completamente distinto ya que no se trata de una norma tributaria que pretenda tener efectos hacia el pasado, haciendo aún más gravosa la situación fiscal de los contribuyentes a los que cobija, sino que el actor pretende que la exoneración del régimen de renta presuntiva cobije a empresarios que consolidaron acuerdos de reestructuración anteriores a la vigencia de la Ley 550 de 1999 y regulados por actos administrativos.

Por lo tanto, como según todo lo explicado anteriormente, los acuerdos de reestructuración en uno y otro caso resultaron ser diferentes, y por ende el legislador, en relación con el impuesto de renta, les dio de manera razonable un tratamiento tributario diferente y acorde con la Constitución, no es dable invocar en este caso la favorabilidad. Además, a quienes celebraron acuerdos de reestructuración con fundamento en las Circulares Externas 039 y 044 de 1999, la ley 550 de 1999 no les agravó o desconoció el tratamiento tributario, en relación con el impuesto de renta, a que estaban sometidos.

Aunado a lo anterior, olvida el actor que ya desde el año de 1995, según lo previsto por el artículo 94 de la Ley 223 de dicho año, las sociedades en concordato siempre han estado excluidas del régimen de renta presuntiva. Por lo tanto ningún cambio operó en la materia el artículo 53 de la Ley 550 de 1999 al incluir a los empresarios que celebrasen un acuerdo de reestructuración.

Por las anteriores razones, el segmento acusado del artículo 53 de la Ley 550 de 1999 no viola la Constitución.

7. Conclusiones.

A pesar de la existencia de ciertas semejanzas meramente procedimentales existentes entre las reestructuraciones extraordinarias que figuran en las Circulares núms. 39 y 44 de 1999 De la Superintendencia Bancaria con los acuerdos de reestructuración regulados en la Ley 550 de 1999, se presentan importantes diferencias materiales entre ambas modalidades de regulaciones. Sin duda, divergen en cuanto a la fuerza vinculante y jerarquía de las normatividades que los regulan; sus destinatarios son diferentes; las entidades estatales a cargo de unos y otros son distintas; los efectos jurídicos de cada una de estas modalidades de acuerdos de reestructuración no son iguales; las finalidades perseguidas por ambas regulaciones no coinciden, y finalmente, cada una tiene una vigencia temporal propia. De tal suerte que no puede prosperar, como lo pretende el demandante, un cargo por igualdad.

VII. DECISIÓN.

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

RESUELVE

Declarar EXEQUIBLE la expresión “de los previstos en esta ley” contenida en el artículo 53 de la Ley 550 de 1999.

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

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERIA

Magistrado

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INES VARGAS HERNANDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

Secretaria General

1 Sentencia C-1143 de 2001 M.P. Clara Inés Vargas Hernández

2 Sentencia C-1551 de 2000 M. P. Alfredo Beltrán Sierra

3 Sentencia C-867 de 2001 M. P. Manuel José Cepeda espinosa

4 Sentencia C-1319 de 2000 M. P. Vladimiro Naranjo Mesa

5 Diario Oficial num. 43836 del 30 de diciembre de 1999. Posteriormente, por errores de transcripción de los originales y parea garantizar su correcta promulgación, se volvió a publicar en su integridad el 11 de marzo de 2000 en el Diario Oficial num. 43940

7 Sentencia C-992 de 2001 M. P. Rodrigo Escobar Gil

8 Sentencia C-564 de 1996 M. P. Hernando Herrera Vergara

9 A. Leyva Zambrano, "Elementos de la obligación tributaria. Hecho gravado", Derecho Tributario, Bogotá, Instituto de Derecho Tributario, 1999, p. 443. Ver además: Lucy Cruz de Quiñónez, "Marco Constitucional del Derecho Tributario", Derecho Tributario, Bogotá, Instituto de Derecho Tributario, 1999 p. 294.

10 Ver Sentencias C-015 de 1993 M. P. Educrado Cifuentes Muñoz y C-007 de 2002 M. P. Manuel José Cepeda Espinosa

11 Sentencia C-564 de 1996 M. P. Hernando Herrera Vergara

12 Sentencia C- 238 de 1997 M. P. Vladimiro Naranjo Mesa

13 Entre muchas otras las siguientes: C-177 de 1996, C-188 de 1998, C-1297 de 2000, C-1320 de 2000, C-804 de 2001 y C-1107 de 2001.

14 Sentencia C-1107 de 2001 M. P. Jaime Araujo Rentería

15 Sentencia C-1551 de 2000 M.P. Alfredo Beltrán Sierra

16 Sentencia C-238 de 1997 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa

17 Sentencia C-511 de 1992 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

18 Sentencia C-594 de 1993 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa

19 Sentencia C-185 de 1997 M.P. José Gregorio Hernández Galindo

20 Sentencia C-527 de 1996 M.P. Jorge Arango Mejía