Sentencia C-686/11

Referencia: expediente D-8437

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad en contra del parágrafo transitorio del artículo 16 de la Ley 1429 de 2010, “Por la cual se expide la Ley de Formalización y Generación de Empleo”.

Actor:

Andrés Felipe Velásquez Reyes

Magistrado Ponente:

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Bogotá D.C., diecinueve (19) de septiembre de dos mil once (2011)

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Andrés Felipe Velásquez Reyes demandó el parágrafo transitorio del artículo 16 de la Ley 1429 de 2010, “Por la cual se expide la Ley de Formalización y Generación de Empleo”.

Mediante Auto de once (11) de marzo de dos mil once (2011), el Magistrado Sustanciador decidió admitir la demanda, dispuso su fijación en lista y, simultáneamente, corrió traslado al señor Procurador General de la Nación para los efectos de su competencia. En la misma providencia, ordenó comunicar la iniciación del proceso al Presidente del Congreso de la República, al Ministro del Interior y de Justicia, al Ministro de Hacienda y Crédito Publico, al Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y a los Decanos de las Facultades de Derecho de las Universidades del Norte, Libre y Nacional, para que, si lo estimaban conveniente, intervinieran dentro del proceso con el propósito de impugnar o defender la constitucionalidad de la disposición acusada.

Una vez cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de las demandas de inconstitucionalidad, la Corte Constitucional procede a decidir acerca de la demanda presentada.

II. EL TEXTO DEMANDADO

A continuación se transcribe la disposición acusada y se subraya el parágrafo demandado.

LEY 1429 DE 2010

(Diciembre 29)

Diario Oficial No. 47.937 de 29 de diciembre de 2010

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

ARTÍCULO 16. APOYOS ECONOMICOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA NI DE GANANCIA OCASIONAL. Son ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional, los apoyos económicos no reembolsables entregados por el Estado, como capital semilla para el emprendimiento y como capital para el fortalecimiento de la empresa.

PARAGRAFO TRANSITORIO. El beneficio de que trata este artículo aplicará a partir del año gravable 2010, inclusive.

III. LA DEMANDA

El demandante comienza por señalar que antes de entrar en vigencia la Ley 1429 de 2010 los apoyos económicos no reembolsables entregados por el Estado a personas de bajos recursos, como capital semilla para el emprendimiento y fortalecimiento de la empresa, se consideraban ingresos constitutivos de renta y ganancia ocasional, razón por la cual se entendían incluidos para el cálculo de la base gravable en el impuesto de renta y complementarios.

Así las cosas, advierte que la disposición consagrada en el parágrafo transitorio del artículo 16 de la Ley 1429 de 2010 al establecer que dichos apoyos económicos no serían considerados como constitutivos de renta y ganancia ocasional desde el año gravable 2010 viola los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, por cuanto, según dicha normatividad superior, 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, que para el caso concreto sería el año gravable 2011, porque la vigencia de la ley 1429 inicio en el año 2010, lo anterior de conformidad con la prohibición constitucional de que las leyes tributarias se apliquen con retroactividad.

En ese orden de ideas sostiene que la disposición acusada desconoce también la jurisprudencia del Consejo de Estado, el cual mediante Sentencia de 26 de noviembre de 20091 precisó el alcance de los artículos 338 y 363 de la Constitución Política:

“En primer lugar, debe advertirse que de conformidad con los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, las normas tributarias no se aplican con retroactividad, y tratándose de impuestos en los que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, solo se aplican a partir del periodo contenido que comience después de la vigencia de la ley.

El impuesto sobre la renta es un tributo de periodo, pues se causa teniendo en cuenta el resultado económico del contribuyente en el año calendario que comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre. Es decir, aquellas disposiciones que regulen el impuesto de

renta, no pueden aplicarse sino a partir del periodo gravable que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley. Como ha señalado la Sala en ocasiones anteriores, no es posible la aplicación inmediata, ni la aplicación retroactiva de normas que afecten alguno de los elementos que estructuran impuesto de periodo, pues ello implicaría la vulneración de las normas constitucionales ya mencionadas, disposiciones que precisamente procuran que los hechos ya formalizados jurídicamente y los que se encuentran en curso al momento de expedición de una ley, no se vean afectados por los cambios, en aras de la seguridad jurídica y de que haya certeza de las regulaciones de la obligación tributaria, previamente a la causación del impuesto. Para el caso de los tributos de periodo las normas deben regir con anterioridad a su iniciación.

Los artículos 338 y 363 de la Carta Política prohíben de manera categórica la retroactividad de la ley, sin diferenciar si son o no favorables al contribuyente. La ley aplicable es la vigente al inicio del periodo".

De conformidad con lo expuesto solicita a este Tribunal que declare la inconstitucionalidad del parágrafo transitorio del artículo 16 de la Ley 1429 de 2010.

IV. INTERVENCIONES

1. Intervención del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo

El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo intervino mediante apoderado, quien solicitó a la Corte declarar la exequibilidad del parágrafo censurado.

Lo anterior teniendo en cuenta la teoría de la retrospectividad expuesta por la Corte Constitucional en Sentencia C-430 de 2009, providencia en la cual se autoriza la aplicación inmediata de modificaciones que benefician al contribuyente respecto de los tributos de periodo, siempre que los hechos económicos gravados no se hayan consolidado:

"De lo trascrito se infiere que la jurisprudencia de esta Corte, en desarrollo del principio de favorabilidad, mantiene la línea jurisprudencial asumida por la Corte Suprema Justicia con anterioridad a la expedición de la Constitución de 1991, al autorizar la aplicación inmediata de modificaciones que beneficien al contribuyente respecto de los denominados tributos de período, es decir, siempre que los hechos económicos gravados no se hayan consolidado, caso en el cual se está frente al fenómeno de retrospectividad de la ley y no de irretroactividad propiamente dicha, lo cual significa que se deja a salvo la prohibición de aplicación retroactiva de la ley tributaria contenida en el artículo 363 Superior.

"Esta posición jurisprudencial resulta justa y equitativa para el contribuyente, en la medida que la prohibición señalada por el artículo 338 Constitucional relativa a impuestos de período, sólo tendrá aplicación cuando se trate de la imposición de un tributo o de la modificación de uno existente en cuanto sea gravoso para el contribuyente, excluyendo de ella la aplicación de beneficios, los cuales tendrán un efecto inmediato".

Así las cosas, advierte el interviniente que en el caso concreto, el artículo 16, parágrafo transitorio, de la Ley 1429, promulgada el 29 de diciembre de 2010, establece un beneficio para el contribuyente que se otorga dentro del periodo en el que aún no se ha consolidado el

impuesto de renta del 2010.

De esta manera, es claro que lo que pretende el artículo 338 constitucional es la protección del contribuyente frente a cargas tributarias del Estado y no la “protección” frente a beneficios, exenciones o a los casos en que la Ley determina la condición de no constituir carga tributaria, como en asunto tratado en la demanda.

2. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Nathalia Succar Jaramillo, en calidad de apoderada especial del Ministerio de Hacienda y Crédito Publico, intervino oportunamente en el trámite de la acción mediante la presentación de un escrito en el que solicitó que se declarara la exequibilidad de la norma acusada, con base en los siguientes argumentos:

La jurisprudencia de la Corte Constitucional ha precisado que en materia de aplicación de leyes tributarias que regulen impuestos denominados de periodo, resulta importante diferenciar cuando se trata de normas que imponen nuevas o mayores cargas a los contribuyentes, o si por el contrario son normas que lo benefician. Lo anterior se explica en la medida en que el principio de irretroactividad de ley responde a la necesidad de proteger al contribuyente de cambios inesperados que graven su situación tributaria en un periodo determinado.

En ese orden de ideas, la Sentencia C-549 de 1993 de la Corte Constitucional, sobre la finalidad del principio de irretroactividad de la ley tributaria, señaló lo siguiente:

“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”.

Lo anterior, responde a que los artículos 338 y 363 de la Constitución Política  tienen una finalidad de amparo al contribuyente frente a imposición de tributos o cargas más gravosas, por lo cual debe excluirse el evento en que se consagren a su favor beneficios tributarios que, en el caso de referirse a tributos de periodo, pueden tener un efecto inmediato.

3. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Enrique Manosalva Afanador, Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, con el fin de contribuir en el examen de constitucionalidad de la disposición impugnada, puso en consideración de esta Corporación los siguientes argumentos:

En primer lugar, señala que el artículo 16 de la Ley 1429 de 2010 de Formalización y Generación de Empleo, asigna el carácter de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional al dinero entregado por el Estado como capital semilla para el emprendimiento de empresas. La denominación “capital semilla” alude a los recursos entregados a practicantes del Sena y a jóvenes emprendedores, para financiar nuevos proyectos empresariales, por parte del Fondo Emprender, creado por el Gobierno Nacional, en desarrollo de la Ley 789 de

2002, como una cuenta adscrita al SENA, con recursos provenientes de la monetización de la cuota de aprendices a cargo de las empresas.

Bajo las normas tributarias generales, en la medida en que los recursos recibidos sean no reembolsables, se configura una donación gravable con impuesto de ganancia ocasional, complementario del de renta. En esa medida, se puede entender que la finalidad del precepto es evitar que el valor del “capital semilla” se reduzca por efecto del impuesto a cargo.

Esta norma forma parte de un conjunto de disposiciones contenidas en la ley, que establecen otros incentivos tributarios y laborales para fomentar la formalización, la creación de nuevas empresas y la generación de empleo y, según se aprecia en la exposición de motivos del Proyecto de Ley 187 de 2010 Senado y 057 de 2010 Cámara, la ley buscó facilitar el crecimiento de las pequeñas empresas y alterar la relación costo – beneficio entre la formalidad y la informalidad en las etapas iniciales de formalización (Gacetas del Congreso No.532 y 932 de 2010).

Ahora bien, respecto de si la norma acusada viola el artículo 363 de la Constitución Política, que prohíbe la aplicación retroactiva de la ley tributaria, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario señaló que, por haber sido expedida la Ley 1429 el 29 de diciembre de 2010, es aplicable a las donaciones efectuadas a partir de esa fecha. En consonancia con ello, se observa que en el momento de su percepción, los ingresos se someten a retención en la fuente según las normas entonces vigentes y se registran contablemente como ingreso en una fecha determinada dentro del ejercicio gravable. Si bien la causación del impuesto de renta ocurre el último día del ejercicio gravable, los hechos económicos (como los ingresos) y los actos jurídicos (como una donación) que contribuyen a la conformación de la renta, cuentan también con un momento de causación (realización del ingreso o perfeccionamiento de la donación) durante el periodo.

En contraste con este criterio, entender que todas las donaciones perfeccionadas desde el 1° de enero de 2010 se traten como ingreso no gravable, implicaría extender los efectos de la ley hacia el pasado, pues si bien el impuesto solo se causa el 31 de diciembre, las donaciones constituyen actos jurídicos, realizados bajo una legislación que calificaba dichos ingresos como gravables.

Por otro lado, frente al articulo 338 de la Carta Fundamental que establece 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 período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo, la institución interviniente indicó que un cambio intempestivo en la regulación de un tributo, que aconseje desgravar un ingreso, puede revestir carácter urgente y obedecer a motivos excepcionales, que requieren la adopción de una medida de aplicación inmediata y que, en el caso de la norma que se analiza, el legislador consideró más equitativo y razonable desgravar los recursos destinados a la formación de nuevas empresas, fuentes de empleo y programas de los jóvenes emprendedores, de manera que la seguridad jurídica que podrían reclamar esos mismos contribuyentes, con gusto cede ante la obtención de un tratamiento tributario favorable y más justo.

Puesto que la norma constitucional se originó en la necesidad de establecer una garantía de previsibilidad para el contribuyente, no se quebranta esa garantía cuando la norma cuya aplicación inmediata se pide es, precisamente, favorable al contribuyente.

Finalmente, el Instituto considera que la expresión contenida en la norma acusada, que señala que es aplicable a partir del año gravable 2010, inclusive, en cuanto se entienda que es aplicable a las donaciones efectuadas a partir de la expedición de la ley, ocurrida el 29 de diciembre de 2010, es conforme con los artículos 338 y 363 de la Constitución Política.

4. Intervención de la Universidad Nacional de Colombia

José Francisco Acuña Vizcaya, Decano de la Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Nacional de Colombia, presentó escrito solicitando la declaración de exequibilidad del aparte acusado.

Considera que la disposición demandada no vulnera el principio de irretroactividad de la ley tributaria, por cuanto el beneficio indicado es favorable al contribuyente y, de igual manera, es acorde con los principios constitucionales de legalidad, certeza y autonomía legislativa.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El señor Procurador General de la Nación rindió en término el concepto de su competencia y en él solicita a la Corte Constitucional declarar la exequibilidad del parágrafo demandado.

Para la Vista Fiscal, los artículos 338 y 363 de la Constitución Política buscan evitar que la aplicación de la ley tributaria en el tiempo se haga en perjuicio de situaciones pasadas consolidadas, en cuyo momento no había un referente tributario atendible. En ellos subyace el principio de confianza legítima de los contribuyentes. El concepto de base gravable alude a la imposición de una contribución, mas no a un beneficio como el que se estudia, en el cual se dispone que los apoyos económicos no reembolsables que entrega el Estado, como capital semilla para emprendimiento y como capital para fortalecer la empresa, no son ingresos constitutivos de renta o ganancia ocasional. En rigor, estos apoyos económicos que se reciben del Estado, no son rentas, ni obedecen a una contraprestación económica, sino estímulos o si se quiere: subsidios, que apoyan una actividad que la ley considera valiosa, como es, en este caso, la formalización laboral y la generación de empleo para personas de bajos ingresos.

Según el Jefe del Ministerio Público “el parágrafo acusado no diseña ni establece una carga fiscal, pues los tributos relativos a la renta y a las ganancias ocasionales están diseñados y establecidos en otras normas. Su propósito es establecer un beneficio para los contribuyentes de los impuestos preestablecidos, en el sentido de precisar que los apoyos económicos no reembolsables del Estado, previstos en el artículo 16 de la Ley 1429 de 2010, no son ingresos constitutivos de renta o ganancia ocasional”.

Añade que “al entrar en vigencia la Ley 1429, el día 29 de diciembre de 2010, fecha en la cual se publicó en el Diario Oficial, es razonable asumir que a partir de ese día el Estado podría realizar dichos apoyos, sin tener que esperar a que el año 2011 comenzara. Y si así

ocurrió, valga decir, si los apoyos se entregaron el 29, el 30 o el 31 de diciembre de 2010, es igualmente razonable que éstos no sean ingresos constitutivos de renta o de ganancia ocasional para las personas que los recibieron".

Estima que "el anterior proceder no implica, como lo considera el actor, aplicar la ley tributaria de manera retroactiva, pues los apoyos económicos en comento, al ser posibles solo a partir de la vigencia de la ley no corresponden a ninguna situación consolidada con anterioridad. Tanto los apoyos como el correspondiente beneficio ocurren después de la vigencia de la ley. El negar el beneficio a los apoyos hechos en los últimos tres días del año 2010, para reconocerlo solo a partir del primer día del año 2011, como lo pretende el actor, constituiría una discriminación injustificada e irrazonable":

Finalmente, señala que "no hay razón alguna para pensar que ocurra la vulneración de los preceptos superiores que se indican en la demanda, pues el beneficio tributario, debe aplicarse solo a partir de la vigencia de la ley y no antes, pues sólo desde esa fecha es posible para el Estado entregar los apoyos económicos en comento".

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

1. La competencia

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4º, de la Constitución, la Corte Constitucional es competente para conocer y decidir la demanda de la referencia.

2. Planteamiento de la cuestión y asuntos jurídicos a tratar

El artículo 16 de la Ley 1429 de 29 de diciembre de 2010, "por la cual se expide la ley de formalización y generación de empleo", establece que los apoyos económicos no reembolsables que el Estado entrega como capital semilla para el emprendimiento y como capital para el fortalecimiento de la empresa, son ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional", beneficio que, según el parágrafo transitorio demandado, se "aplicará a partir del año gravable 2010, inclusive".

El demandante considera que la aplicación a partir del año gravable 2010 contradice el artículo 338 de la Constitución, a cuyo tenor las leyes que regulen contribuciones en la cuales la base sea "el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley" y, también, el artículo 363 superior, de conformidad con el cual "las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad".

El representante del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo defiende la constitucionalidad del parágrafo censurado con fundamento en la teoría de la retrospectividad que, en su criterio, "autoriza la aplicación inmediata de modificaciones que benefician al contribuyente respecto de los tributos de periodo, siempre que los hechos económicos gravados no se hayan consolidado" y llama la atención acerca de que el beneficio fue otorgado durante un periodo en el cual no se había consolidado el impuesto de renta del año 2010.

Del mismo parecer es la representante del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, quien

apunta que “el impuesto sobre la renta es un típico impuesto de periodo cuyo hecho generador se configura durante un ejercicio determinado que, por regla general, está comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de cada año, luego, a su juicio, la aplicación del comentado beneficio a partir de 2010 no contradice la Constitución, ya que los hechos económicos que lo configuran se consolidan “únicamente hasta el día 31 de diciembre del respectivo año gravable”, como lo estima también la Universidad Nacional en su intervención.

Por su parte, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario se refiere a la favorabilidad como criterio de distinción y explica que si se llega a entender que todas las donaciones perfeccionadas desde el 1º de enero de 2010 deben ser tratadas como ingreso no gravable, los efectos de la ley se extenderían hacia el pasado, “pues si bien el impuesto se causa el 31 de diciembre, las donaciones constituyen actos jurídicos, realizados bajo una legislación que calificaba dichos ingresos como gravables”, de donde surge que solo las donaciones efectuadas a partir del 29 de diciembre y hasta el 31 del mismo mes “se realizaron bajo la vigencia de la nueva ley, que las califica como ingreso no gravable”, sin que pueda afirmarse la violación del artículo 338 de la Carta o que se produce un efecto retroactivo, “porque la ley se aplica sobre hechos producidos con posterioridad a su expedición”.

Con el anterior criterio coincide el señor Procurador General de la Nación al considerar que el precepto demandado no implica la aplicación retroactiva de la ley, “pues los apoyos económicos en comento, al ser posibles solo a partir de la vigencia de la ley no corresponden a ninguna situación consolidada con anterioridad”, de manera que si fueron entregados “el 29, el 30 o el 31 de diciembre de 2010, es igualmente razonable que éstos no sean ingresos constitutivos de renta o de ganancia ocasional para las personas que los recibieron” y que no existiera la obligación de esperar hasta el año 2011 para entregarlos.

En atención a las posiciones esgrimidas en el proceso, le corresponde a la Corte determinar si el artículo 16 de la Ley 1429 de 2010 establece un beneficio y, en caso afirmativo, establecer cuándo entró en vigencia y, de conformidad con el momento en que empezó a regir, cuál es la situación de su parágrafo transitorio a la luz del artículo 338 de la Carta que posterga para el periodo posterior a la entrada en vigencia de las leyes reguladoras de contribuciones cuya base sea el resultado de hechos ocurridos en un periodo determinado y del artículo 363 superior, que expresamente contempla la irretroactividad de las leyes tributarias.

3. El artículo 16 de la Ley 1429 de 2010 y su parágrafo transitorio

Conforme se ha apuntado, el parágrafo acusado forma parte de la Ley 1429 de 2010 que, en materia de formalización y generación de empleo, establece una serie de incentivos de orden tributario y laboral orientados a facilitar la creación de nuevas empresas, a promover el crecimiento de las pequeñas o a incentivar la superación de la informalidad mediante apoyos brindados en las etapas iniciales de la formalización, así como a favorecer la consiguiente creación de nuevos puestos de trabajo.

Dentro de ese propósito general, el artículo 16 de la citada ley prevé unos apoyos económicos no reembolsables, a título de capital semilla, destinados al emprendimiento de empresas y, además, otros apoyos, también de carácter económico, que deben ser

dedicados al fortalecimiento de la empresa.

En líneas generales, cabe anotar que el capital semilla se refiere a la inversión que resulta indispensable para atender los costos de creación de una empresa y velar por su funcionamiento inicial, a fin de que logre adquirir suficiente solidez y la consistencia que le permita cubrir sus costos mediante los ingresos obtenidos del desarrollo de su objeto, de modo que los recursos recibidos han de gastarse, por ejemplo, en la compra de activos o en capital de trabajo e incluso en el crecimiento de empresas ya existentes, pues el concepto de capital semilla se ha ampliado para que cobije la inversión constitutiva de un nuevo aporte de capital orientado a fortalecer la empresa previamente establecida.

Sea en su versión estricta o en la ampliada, el capital semilla, en cuanto aporte estatal no reembolsable, constituye una donación y, con la finalidad de que cumpla los objetivos que conducen a otorgarla, el artículo 16 de la Ley 1429 de 2010 la apuntala con un beneficio, esta vez de orden tributario, al señalar que las sumas recibidas por tal concepto son ingresos que no constituyen renta o ganancia ocasional, para evitar que el monto de la donación estatal se vea disminuido a causa del impuesto que le correspondería pagar al beneficiario, de no existir la disposición legal objeto de glosa.

En este sentido, tal y como lo pone de manifiesto el señor Procurador General de la Nación, la ley “no diseña ni establece una carga fiscal, pues los tributos relativos a la renta y a las ganancias ocasionales están diseñados y establecidos en otras normas”, sino que tiene el propósito de “establecer un beneficio para los contribuyentes de los impuestos preestablecidos, en el sentido de precisar que los apoyos económicos no reembolsables del estado (…) no son ingresos constitutivos de renta o ganancia ocasional”.

4. La entrada en vigencia del artículo 16 de la Ley 1429 de 2010

Ahora bien, la discusión planteada en la demanda radica en la determinación del momento en que el comentado beneficio puede hacerse efectivo y gira alrededor del parágrafo del artículo 16 de la Ley 1429 de 2010, de acuerdo con cuyas voces “el beneficio de que trata este artículo aplicará a partir del año gravable 2010, inclusive”, razón por la cual el demandante estima que se vulnera el artículo 338 de la Constitución, ya que, dado el carácter tributario de la medida, la aplicación de la ley que la contiene ha debido postergarse al periodo iniciado después de su entrada en vigencia y también el artículo 363 superior, en la medida en que, a su juicio, el texto del parágrafo censurado implica la aplicación retroactiva de la ley tributaria prohibida en este precepto constitucional.

Se debe destacar que la Ley 1429 de 2010 fue publicada en el Diario Oficial No. 47.937 de 29 de diciembre de 2010 y que, según su artículo 65, “rige a partir de la fecha de su publicación y promulgación”, que es la acabada de referir, de manera que el momento de su entrada en vigencia resulta determinante de las posiciones esgrimidas durante el proceso y, adicionalmente, lo será de la posición que se adopte en esta sentencia a fin de resolver sobre la constitucionalidad del parágrafo acusado.

Como se acaba de consignar, el actor considera que, a pesar de la entrada en vigencia de la ley durante el año 2010, el beneficio previsto en su artículo 16 solo puede tener válido efecto a partir de 2011, mientras que los respectivos representantes del Ministerio de Comercio,

Industria y Turismo, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y de la Universidad Nacional sostienen que el beneficio tributario legalmente concedido cobija los apoyos económicos entregados por el Estado durante todo el año 2010 y, a su turno, el representante del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y el Procurador General de la Nación aseveran que, en virtud del efecto inmediato de la ley, no se viola el mandato de postergar la aplicación de la ley al periodo que inicie después de su entrada en vigencia, ni la prohibición de retroactividad, tratándose del beneficio tributario concedido a los apoyos económicos entregados durante los días 29, 30 y 31 de diciembre de 2010.

El primer elemento de juicio que tiene relevancia para la decisión del asunto planteado es la condición de beneficio tributario que tiene la medida plasmada en el artículo 16 de la Ley 1429 de 2010, pues la posición que acerca de esa condición adopta cada una de las tendencias expuestas condiciona la respuesta dada a la cuestión. Así las cosas, para el actor es claro que, de conformidad con el tenor literal de los artículos 338 y 363 de la Carta, es absolutamente irrelevante que la medida aplicable a partir del año gravable 2010 sea un beneficio, porque ninguno de los textos superiores citados distingue entre las leyes que no contienen beneficios para el contribuyente y aquellas que los incorporan, motivo por el cual, en cualquiera de los casos, se impone postergar la aplicación de la ley para el periodo siguiente a su entrada en vigencia e impedir que se aplique retroactivamente.

Los intervinientes y el procurador, en cambio, le otorgan gran relevancia al carácter de beneficio que tiene el hecho de que los aportes entregados por el Estado a título de capital semilla no constituyan renta o ganancia ocasional, pues consideran que la lectura de los artículos superiores que el demandante estima conculcados varía en función de que la ley imponga cargas al contribuyente o le confiera beneficios, evento este último en el que el mandato de postergar la aplicación de la ley o de hacer efectiva su irretroactividad no resulta tan perentorio.

En apoyo de su planteamiento citan la jurisprudencia de la Corte Constitucional, de acuerdo con la cual se ha estimado que el principio de irretroactividad de la ley tributaria busca preservar el orden público y brindar condiciones de seguridad y estabilidad jurídica, aunque con la salvedad de “circunstancias especiales que favorezcan, tanto al destinatario de la norma, como a la consecución del bien común de manera concurrente”2.

Tal irretroactividad encuentra justificación en la defensa del contribuyente “frente a la imposición repentina de nuevas o más gravosas cargas” y cede “cuando se trate de modificaciones que resulten más benéficas al contribuyente”3, caso en el cual si la disposición evita el aumento de las cargas que debe asumir el contribuyente, “por razones de justicia y equidad, sí puede aplicarse en el mismo periodo sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución”4, encaminado “a impedir que se aumenten las cargas del contribuyente, modificando las regulaciones en relación con periodos vencidos o en curso” y, por lo tanto, no aplicable “cuando el legislador pretende, por el contrario, modificar o suprimir tales obligaciones”5.

Como quiera que el artículo 16 de la Ley 1429 de 2010 establece un beneficio tributario, de lo expuesto se deduce que podía aplicarse en el mismo periodo de su entrada en vigencia, sin que fuera menester esperar a que iniciara el año 2011, luego por este aspecto, no se

evidencia contrariedad alguna entre su parágrafo que permite aplicarlo “a partir del año gravable 2010, inclusive” y los artículos 338 y 363 de la Constitución.

5. La aplicación del beneficio tributario comentado durante el año gravable 2010

Sin perjuicio de lo anterior, procede destacar que entre los sostenedores de esta tesis subsiste una discrepancia, dado que algunos afirman que el beneficio cobija los apoyos económicos no reembolsables entregados por el Estado a título de capital semilla durante todo el año gravable 2010, mientras que otros aseveran que el beneficio únicamente se discierne a los beneficiarios de apoyos entregados durante los días 29, 30 y 31 de diciembre de la citada anualidad.

Esta nueva discusión conduce a indagar si se trata de un problema de aplicación retroactiva de la ley que concede beneficios de orden tributario, de su aplicación inmediata, aunque anterior al periodo que inicia después de la entrada en vigencia de la respectiva ley o si existe algún otro entendimiento que resulte constitucionalmente aceptable. Para dilucidar la cuestión es importante sentar, como punto de partida, que el de renta es un impuesto de periodo, pues el asunto remite a establecer la duración del respectivo periodo y cuándo culmina, a fin de establecer el momento en el cual ocurren los hechos constitutivos de la base del gravamen o de un beneficio como el contemplado en el artículo 16 de la ley 1429 de 2010.

Quienes intervinieron en representación del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y del Ministerio de Hacienda y Crédito Público sostienen que el periodo del impuesto de renta va del 1º de enero al 31 de diciembre de cada año y que la Ley 1429 de 2010 fue promulgada el 29 de diciembre de ese año, es decir, dentro de un periodo gravable “que aún no se ha consolidado”, por lo que “no se está ante el fenómeno de la retroactividad de la ley, sino de la retrospectividad”, puesto que los hechos económicos que configuran el impuesto sobre la renta “se consolidan únicamente hasta el día 31 de diciembre del respectivo año gravable”.

Otro es el parecer del representante del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y del Procurador General de la Nación, pues en la primera de las intervenciones se pone de manifiesto que es indispensable analizar cada caso, dado que “existen hechos que se producen durante el transcurso del periodo gravable y otros que se producen el último día del mismo”, de tal forma que la percepción de un ingreso “ocurre en el momento mismo de su causación, de manera que si en ese momento el ingreso es gravable, se percibió con ese carácter”.

En este orden de ideas, el representante del Instituto explica que “en el momento de su percepción, los ingresos se someten a retención en la fuente según las normas entonces vigentes y se registran contablemente como ingreso en una fecha determinada del ejercicio gravable”, así que “si bien la causación del impuesto de renta ocurre el último día del ejercicio gravable”, hechos económicos como los ingresos o actos jurídicos como una donación cuentan con un momento de causación durante el periodo, lo que no permite concluir que “todas las donaciones perfeccionadas desde el 1º de enero de 2010 se traten como ingreso no gravable”, ya que, aunque “el impuesto solo se causa el 31 de diciembre, las donaciones constituyen actos jurídicos realizados bajo una legislación que calificaba dichos ingresos como gravables”.

El propio demandante anota que “hasta antes de la ley 1429 de 2010, los apoyos económicos a que se refiere la norma sí se consideraban ingresos constitutivos de renta y ganancia ocasional, por lo cual se entendían incluidos para el cálculo de la base gravable en el impuesto de renta y complementarios”, pero la conclusión que de ello extrae no es acertada, porque la aplicación del beneficio a partir del año gravable 2010, no implica, en realidad, la retroactividad de la ley, sino su aplicación acorde con el entendimiento de que el acto jurídico de donación se produjo dentro del transcurso del periodo gravable que solo vino a consolidarse el 31 de diciembre de 2010.

El carácter de beneficio tributario que el parágrafo acusado reconoce expresamente a la decisión de no considerar ingresos constitutivos de renta o ganancia ocasional a los apoyos económicos no reembolsables que el Estado entrega como capital semilla para el emprendimiento o para el fortalecimiento de la empresa torna posible su aplicación en el mismo periodo por razones de justicia y equidad y sin que, por ello, se quebrante el artículo 338 superior.

La aplicación en el mismo periodo no está ligada necesariamente al efecto del que se ocupan el Procurador y el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, pues tal clase de efecto se justifica en el caso de gravámenes “que no son el resultado de la suma de hechos económicos surtidos dentro de un periodo determinado, sino que se causan y pagan de manera instantánea”, debiéndose puntualizar que otra es la situación de los tributos de periodo cuyos “hechos económicos gravados no se hayan consolidado”, dado que en esa eventualidad se está frente al fenómeno de retrospectividad de la ley y no de irretroactividad propiamente dicha, lo cual significa que se deja a salvo la prohibición de aplicación retroactiva de la ley tributaria contenida en el artículo 363 superior”6.

Sobre el particular la Corte Constitucional ha estimado que:

“Esta posición jurisprudencial resulta justa y equitativa para el contribuyente, en la medida que la prohibición señalada por el artículo 338 constitucional relativa a impuestos de periodo, solo tendrá aplicación cuando se trate de la imposición de un tributo o de la modificación de uno existente en cuanto sea gravoso para el contribuyente, excluyendo de ella la aplicación de beneficios, los cuales tendrán un efecto inmediato.

Así, por ejemplo, si respecto del impuesto sobre la renta que se causa teniendo en cuenta el resultado económico del contribuyente en el año calendario que comienza el 1º de enero y termina el 31 de diciembre, se ordena la reducción de la tarifa en el mes de noviembre de ese periodo, tal reducción podrá ser aplicada de inmediato cubriendo los hechos económicos de los meses anteriores, en la medida que los hechos generadores del tributo solo se consolidan hasta el mes de diciembre de ese año”7.

Las razones de equidad y de justicia con frecuencia invocadas en la jurisprudencia avalan la adopción de esta última tesis para resolver el caso que ahora ocupa la atención de la Corte y conducen a desvirtuar el criterio de conformidad con el cual las donaciones concretas efectuadas antes del 29 de diciembre del 2010 son gravables de conformidad con las leyes entonces vigentes, por no ser acorde con el principio de favorabilidad ni con la intención del legislador que, con el propósito de otorgar un beneficio, aludió claramente a su aplicación a partir del año gravable 2010 y puntualizó “inclusive”, para enfatizar su referencia a todo el

periodo gravable, con lo cual, además, puede afirmarse que, en relación con el beneficio comentado, el legislador estableció una regla específica para su vigencia.

Así pues, el beneficio de índole tributaria implica que no hay lugar a postergar la aplicación de la disposición que lo contiene al periodo que inició después del comienzo de la vigencia de la respectiva ley, por lo que, en el caso examinado, es válido entender que los apoyos entregados entre el 29 y el 31 durante todo el año gravable 2010 como capital semilla o como capital para el fortalecimiento de la empresa son ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional.

VII. 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,

RESUELVE:

Declarar EXEQUIBLE, por el cargo analizado en esta sentencia, el parágrafo transitorio del artículo 16 de la Ley 1429 de 2010, “Por la cual se expide la ley de Formalización y Generación de Empleo”.

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

JUAN CARLOS HENAO PEREZ

Presidente

MARIA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrado

Con aclaración de voto

MAURICIO GONZALEZ CUERVO

Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Magistrado

JORGE IVAN PALACIO PALACIO

Magistrado

NILSON PINILLA PINILLA

Magistrado

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB

Magistrado

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Magistrado

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

ACLARACIÓN DE VOTO DE LA MAGISTRADA

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

A LA SENTENCIA C-686/11

NORMA SOBRE TRIBUTOS DE PERIODO-Aplicación de beneficio a partir del período corriente al entrar en vigencia no vulnera principio de irretroactividad tributaria

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD EN TRIBUTOS DE PERIODO-Aplicación

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad en contra del parágrafo transitorio del artículo 16 de la Ley 1429 de 2010, “Por la cual se expide la Ley de Formalización y Generación de Empleo”.

Actor:

Andrés Felipe Velásquez Reyes

Magistrado Ponente:

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Con el debido respeto por las decisiones de la Corte, aclaro que mi voto afirmativo a la parte resolutiva de este fallo dependió exclusivamente del modo como fue presentada y solucionada la acusación ciudadana por violación del principio de irretroactividad tributaria. En efecto, como puede apreciarse, esta sentencia muestra que todo el problema jurídico se centró en decidir si viola el principio de irretroactividad una norma legal que contempla un beneficio para el contribuyente de tributos de período, cuando empieza a aplicarse a partir

del período corriente al momento de entrar en vigencia. La respuesta que le dio la Corte, y la cual comparto plenamente, es que en un caso así no se viola la irretroactividad.

Sin embargo, y esta es la razón por la cual aclaro mi voto, lo que ocurría en esta ocasión era especial. Porque posiblemente había un punto adicional, que en el futuro podría aclararse, y que no fue tratado en este debate, y que habría conducido a la Corte –en caso de que se dieran todos los presupuestos para ello- a plantear un problema distinto. El posible hecho al cual me refiero tiene que ver con la respuesta a la pregunta por la verdadera fecha de publicación de la Ley 1429 de 2010 "Por la cual se expide la ley de formalización y generación de empleo". Es decir, si dicha Ley se publicó en 2010 o no.8 La solución a este dilema sólo podía ser fruto de un debate centrado en este punto en particular, lo que –reitero- no se dio en este caso. Como ese aspecto no se examinó, y fue otro el problema directamente abordado por la Corporación, estuve de acuerdo con la forma de solucionarlo. Por ello decidí aclarar y no salvar mi voto. Me reservo la posibilidad de valorar y resolver de un modo distinto la eventual demanda contra una norma que contemple un beneficio para el contribuyente de tributos de período, si está claro que entró a regir (se publicó) en un período (por ejemplo, 2011) y se aplicó a un periodo anterior (2010).

Fecha ut supra,

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrada

1 Sala de lo Contenciosos Administrativo, Sección Cuarta, Radicación 16928, Consejera Ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

2 Cfr. Sentencia C-543 de 1993.

3 Cfr. Sentencia C-430 de 2009.

4 Cfr. Sentencia C-527 de 1996

5 Cfr. Sentencia C-006 de 1998.

6 Cfr. Sentencia C-430 de 2009.

7 Ibídem.

8 En el encabezado de la Ley 1429 de 2010 "Por la cual se expide la ley de formalización y generación de empleo" se dice que fue publicada en el Diario oficial del 29 de diciembre de 2010. No obstante, luego de examinar el Diario oficial en físico de esa fecha puede concluirse que no fue publicada entonces, ni tampoco en los demás diarios oficiales de ese año.