

Sentencia C-714-09

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Deducción por inversiones en activos fijos reales productivos

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Improcedencia por configurarse un cargo de inconstitucionalidad

Si bien mediante Sentencia C-1140 de 2008 la Corte se inhibió de pronunciarse sobre el mérito de una demanda interpuesta por el actor, contra una de las expresiones que en esta oportunidad también cuestiona, y por argumentos similares a los ahora presentados, en aquella ocasión la demanda se dirigía contra un enunciado que no contenía la proposición normativa a que el actor hacía referencia, pero ese defecto podía ser satisfecho si el actor demandaba además las palabras del inciso primero que estimaba indeterminadas. En efecto, eso fue lo que hizo en el presente caso, pues en la demanda que ahora se analiza, el ciudadano acusó las expresiones “reales productivos” -del inciso primero- y “[e]l Gobierno Nacional reglamentará la deducción contemplada en este artículo” -del inciso segundo-. Además, señaló claramente que los dos primeros vocablos son lo suficientemente indeterminados como para permitir que sea el Gobierno, en ejercicio de la facultad que la propia ley le confiere, el que determine las condiciones de uso de esos términos y, por esa vía, delimite un elemento esencial del tributo como es la base gravable, no siendo por tanto cierto que el demandante presente una acción pública en el mismo sentido en que fue estimado en la Sentencia C-1140 de 2008.

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Ineptitud sustantiva de la demanda respecto del cargo por la supuesta violación del principio de igualdad

La Corte ha determinado que para que se configure un cargo de inconstitucionalidad por violación del principio de igualdad, no basta con que el actor manifieste que las disposiciones acusadas establecen un trato diferenciado para ciertas personas y que ello es contrario al artículo 13 de la Constitución, sino que debe expresar, además, las razones por las cuales considera que tal diferencia de trato resulta discriminatoria. Para ello, debe suministrar un principio mínimo o indicativo de respuesta a tres preguntas básicas indispensables para garantizar un debate racional en sede judicial de constitucionalidad: ¿igualdad entre quiénes?, ¿igualdad en qué?, ¿igualdad con base en

qué criterio?, lo cual no ocurre en este caso. En primer lugar, porque sus argumentos no se dirigen a cuestionar un contenido verificable de la ley sino de normas de carácter reglamentario; en segundo lugar, el demandante se limita a procurar igualdad de tratamiento entre inversionistas, pero no señala cuáles serían, ni con base en qué criterios deben recibir un tratamiento igualitario. En definitiva, el ciudadano no cuestiona la constitucionalidad de la ley, sino su inconveniencia o incapacidad para evitar un eventual trato diferenciado -que no discriminatorio- de parte de las autoridades administrativas encargadas de reglamentar la ley o de ejecutar sus mandatos.

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE NORMA DEROGADA-Procedencia por cuanto continúa produciendo efectos jurídicos

INTEGRACION UNIDAD NORMATIVA-Procedencia

La integración de la unidad normativa es procedente: en primer lugar, cuando un ciudadano demanda una disposición que, individualmente, no tiene un contenido deóntico claro o unívoco, de manera que, para entenderla y aplicarla, resulta absolutamente imprescindible integrar su contenido normativo con el de otra disposición que no fue acusada; en segundo término, en aquellos casos en los cuales la disposición cuestionada se encuentra reproducida en otras normas del ordenamiento que no fueron demandadas; y, por último, cuando pese a no verificarse ninguna de las hipótesis anteriores, la norma demandada se encuentra intrínsecamente relacionada con otra disposición que, a primera vista, presenta serias dudas de constitucionalidad. En el presente caso, en que se demandan disposiciones del artículo 68 de la Ley 863 de 2003, derogado por el artículo 8 de la Ley 1111 de 2006 no demandado, en el que se reproduce en lo relevante las expresiones acusadas del precepto cuestionado, configurándose la hipótesis prevista en la segunda causal de integración normativa. En efecto, en ambos se emplean los términos “reales productivos”, y las dos disposiciones se refieren a la reglamentación que del artículo puede hacer el Gobierno Nacional, si bien bajo distintas fórmulas lingüísticas.

UNIDAD NORMATIVA-Integración para evitar que el fallo sea inocuo

UNIDAD NORMATIVA-Procedencia excepcional de integración

PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA-Alcance

Según la jurisprudencia constitucional, el principio de legalidad tributaria puede ser entendido, cuando menos, en tres sentidos diversos. En primer término, como la atribución de competencia exclusiva a los órganos de representación popular pluralistas, para decretar, modificar o suprimir tributos. En segundo término, el principio de legalidad puede entenderse como el deber, dirigido a los órganos de representación popular facultados para establecer las contribuciones fiscales y parafiscales, de que todo acto de imposición predetermine los elementos mínimos de la obligación tributaria. Esta norma está expresada en la Carta en el artículo 338, en cuyo texto se dispone que “[l]a ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”. En cuanto se refiere a la fijación de la tarifa de los tributos no constitutivos de impuestos, la propia Constitución prevé la posibilidad de que sea delegada a otras autoridades, siempre y cuando el propio acto que los establezca defina debidamente el sistema y el método para hacerlo. Finalmente, el principio de legalidad tributaria es entendido en el contexto de un Estado unitario, como la prohibición de que las entidades territoriales establezcan contribuciones en contravención a lo dispuesto en la Constitución y la ley.

OBLIGACION TRIBUTARIA-Claridad y certeza en la predeterminación de los elementos

Según el artículo 338 de la Constitución, hay algunos elementos esenciales de la obligación tributaria, que deben ser fijados de forma directa por la ley, las ordenanzas y los acuerdos. Esos elementos serían específicamente los sujetos activos y pasivos, los hechos, las bases gravables, y las tarifas. Esta Corporación ha sostenido que sólo la ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden fijar los elementos esenciales del tributo, y que deben hacerlo en términos claros y ciertos. Empero, ha reiterado que no toda imprecisión normativa en materia tributaria acarrea la inconstitucionalidad de la terminología demandada.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA-No se vulnera por imprecisión de términos en los elementos, siempre que no se tornen irresolubles/PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA-Se vulnera por indeterminación insuperable en la predeterminación de los

elementos

De acuerdo con la jurisprudencia de esta Corte, aun cuando toda norma jurídica, incluso tributaria, pueda ofrecer diversos problemas de entendimiento, sólo si éstos se tornan irresolubles, por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan en definitiva ser los elementos esenciales del tributo, se impone concluir que los mismos no fueron fijados y que, en consecuencia, la norma vulnera la Constitución. Vale decir, que sólo violará el principio de predeterminación de los tributos, aquella norma impositiva con carácter de ley, ordenanza o acuerdo, que presente una indeterminación u oscuridad relevante e insuperable, con tal magnitud, que ni la ayuda de cánones aceptables de interpretación jurídica permita elucidar razonablemente su sentido.

PRINCIPIO DE CLARIDAD Y CERTEZA EN PREDETERMINACION TRIBUTARIA-Verificación de su cumplimiento a partir del contexto normativo y situacional de la norma que precisa los elementos

El análisis de precisión del lenguaje empleado por el acto que crea, modifica o suprime elementos de la obligación tributaria, no debe ser efectuado palabra por palabra, aisladamente. La interpretación de los términos en que se expresa el legislador es de suma importancia para el esclarecimiento del sentido normativo fijado en la ley. Pero si estos vocablos no se insertan en un contexto normativo y situacional específico, difícilmente pueden ser razonablemente interpretados. De modo que una norma tributaria de las que inciden en la determinación de los elementos esenciales de la obligación impositiva, sólo es contraria a la Carta Constitucional si los vocablos en que fue expresada, por ejemplo, por el legislador, son insuperablemente imprecisos, aunque se los ponga en contexto con las demás expresiones de la disposición en que se encuentra, y con la situación en que fueron promulgados como partes de un todo. Así, es la norma tributaria en su integridad, puesta en el contexto normativo y situacional en el que está inserta cada ley, ordenanza o acuerdo, la que debe satisfacer el principio de certeza y claridad en la predeterminación de los elementos esenciales del tributo, y no cada palabra tomada fragmentaria o aisladamente.

PRINCIPIO DE CLARIDAD Y CERTEZA EN PREDETERMINACION TRIBUTARIA-No se

vulnera por expresiones indeterminadas que sean razonablemente determinables

PRINCIPIO DE CLARIDAD Y CERTEZA EN PREDETERMINACION TRIBUTARIA-No se vulnera con expresión “reales productivos” en norma que configura una deducción al impuesto sobre la renta

Dado que las deducciones tienen incidencia en la determinación de la base gravable del impuesto de renta y complementarios, y reconocido que la norma demandada, si bien contiene enunciados polisémicos (“reales productivos”), no por eso puede ser declarada inconstitucional, ya que puesto el enunciado que los contempla en el contexto de su creación, se advierte que los términos empleados para configurar la deducción pueden recibir una interpretación razonable. Es así como, de acuerdo con el contexto de creación de la norma, es posible concluir que los activos fijos reales productivos son sólo los activos fijos tangibles de capital, de modo que, como reposa en los antecedentes legislativos que condujeron a la expedición de la Ley 863 de 2003, la deducción a que viene refiriéndose estaba planteada originalmente de modo que beneficiara a los inversionistas en activos reales productivos, entendiendo por estos últimos aquellos que pudieran caracterizarse como bienes tangibles de capital.

POTESTAD REGLAMENTARIA DEL GOBIERNO-Alcance

Referencia: expediente D-7688

Actor: Hugo Palacios Mejía.

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 68 (parcial) de la Ley 863 de 2003.

Magistrada Ponente

Dra. MARIA VICTORIA CALLE CORREA

Bogotá, D.C., siete (7) de octubre de dos mil nueve (2009).

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en los artículos 40-6 y 241 No. 4 de la Constitución Política, el ciudadano Hugo Palacios Mejía demandó el artículo 68 (parcial) de la Ley 863 de 2003, por considerar que la norma acusada viola los artículos 13, 113, 114, 150 numeral 12, 189 numeral 11, 209 y 338 de la Constitución Política de 1991.

Mediante Auto del tres (03) de abril de dos mil ocho (2008), la Magistrada sustanciadora admitió la demanda, y ordenó comunicar la iniciación del proceso al señor Presidente de la República, al Presidente del Congreso de la República, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Javeriana y a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 11 y 13 del Decreto 2067 de 1991. Asimismo, ordenó correr traslado al señor Procurador General de la Nación, dando cumplimiento a lo prescrito por el artículo 242.2 de la Constitución y el 7° del Decreto 2067 de 1991. Finalmente, ordenó fijar en lista las normas acusadas para efectos de la intervención ciudadana, cumpliendo lo establecido en el artículo 7 del Decreto 2067 de 1991.

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

I. NORMAS DEMANDADAS

Se transcribe el texto de la norma, tal como aparece publicado en el Diario Oficial No. 45.415 de 29 de diciembre de 2003, y se subraya el aparte demandado:

“ Ley 863 de 2003

(diciembre 29)

Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

(...)

ARTÍCULO 68. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

“Artículo 158-3. Las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos, aun bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, a partir del 1º de enero de 2004. Esta deducción solo podrá utilizarse por los años gravables 2004 a 2007 inclusive. Los contribuyentes que hagan uso de esta deducción no podrán acogerse al beneficio previsto en el artículo 689-1. La DIAN deberá informar semestralmente al Congreso sobre los resultados de este artículo.

El Gobierno Nacional reglamentará la deducción contemplada en este artículo.”

I. LA DEMANDA

De acuerdo con los términos de la acción pública presentada por el ciudadano Hugo Palacios Mejía, los adjetivos “reales productivos” y la expresión “[e]l Gobierno Nacional reglamentará la deducción contemplada en este artículo” del artículo 68 de la Ley 863 de 2003, violan los artículos 13 y 209 (igualdad), y 113, 114, 150 numeral 12, 189 numeral 11 y 338 (reserva legal de los tributos).

1. Según la interpretación del demandante, el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, tal como fue introducido por el artículo 68 de la Ley 863 de 2003, contempló una deducción a

la renta bruta, equivalente al 30% del valor de las inversiones efectivas realizadas en activos fijos “reales productivos”, incluso bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable. De ese modo, plasmó una deducción con algunos términos que aparecen definidos en la propia ley, como los vocablos ‘activos fijos’ (art. 60 Estatuto Tributario) u ‘opción irrevocable’ (art. 127-1 Estatuto Tributario), pero también usó otros altamente indeterminados que no se definen en la ley como ‘reales productivos’. Al no estar definidos en la ley, afirma el ciudadano, su inclusión en una materia impositiva desconoce el principio de certeza en la predeterminación de los elementos esenciales de la obligación tributaria y, con ello, el principio de reserva legal de los tributos (arts. 113, 114, 150 numeral 12, 189 numeral 11 y 338 de la Constitución), pues en ese caso le correspondería al Gobierno Nacional o al juez determinar el significado de cada palabra.

Para ilustrar el carácter impreciso de estos términos, el demandante pone de presente que el Gobierno desarrolló la deducción tributaria allí donde debió hacerlo el legislador: “en sólo tres meses, y aún con diferencias de apenas dos días, (...) dio las siguientes tres distintas definiciones sustanciales de ‘activo fijo real productivo’”:

Decreto 970 del 30 de marzo de 2004

Decreto 1014 del 1 de abril de 2004

Decreto 1766 del 2 de junio de 2004

“Artículo 2. Definición de activo fijo real productivo. Se entienden como activos fijos reales productivos, los bienes de capital productores de bienes de uso, de consumo o de otros bienes, que se adquieren para formar parte del patrimonio, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian fiscalmente.”

“Artículo 1. Modifícase el artículo 2° del Decreto 970 del 30 de marzo de 2004, el cual quedará así:

Artículo 2°. Definición de activo fijo real productivo. Para efectos de la deducción de que trata el presente decreto, se entiende como activos fijos reales productivos, los

bienes que se adquieren para formar parte del patrimonio, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian fiscalmente.”

“Artículo 2. Definición de activo fijo real productivo. Para efectos de la deducción de que trata el presente decreto, son activos fijos reales productivos, los bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian o amortizan fiscalmente.”

A juicio del demandante, la indeterminación de los adjetivos “reales productivos” puede ponerse de manifiesto si se hace un análisis de cada término. Frente al término “reales” dice:

“El adjetivo ‘real’, aplicado al concepto de ‘activo fijo’, no tiene un alcance cierto.

En efecto, según el artículo 60 del Estatuto Tributario, los ‘activos fijos’ son bienes corporales e incorporeales. De modo que para averiguar qué cosa es un activo fijo ‘real’, sería preciso indagar qué clase de bienes corporales e incorporeales pueden calificarse como ‘reales’.

Pero no existe en el Código Civil una definición de ‘bienes reales’. De modo que, contra lo que dispone el artículo 338 de la Constitución, el artículo 68 de la ley 863 del 2003 exige que, para desentrañar el alcance de ese adjetivo, se acuda al reglamento... o a la jurisprudencia y la doctrina. Pero, en materia tributaria, debió ser la ley misma, quien precisara el alcance del adjetivo.

El Consejo de Estado sostiene, en una nota a pie de página de una sentencia reciente, que los bienes ‘reales’ son sólo las cosas corporales. Se funda en el artículo 653 del Código Civil, cuyo inciso segundo, sin definir los ‘bienes reales’, asocia el adjetivo ‘reales’ con las cosas corporales.

De modo que, como el concepto de ‘bienes reales’ no ha sido definido en el Código Civil, ni existe un argumento legal para asignarle un significado excluyente

-entre bienes corporales e incorporales- al adjetivo 'reales', este adjetivo, en el artículo 68 de la ley resulta con un alcance incierto. No es 'un referente legal debidamente desarrollado' sino, en el mejor de los casos, un 'tenue referente legislativo'. No se aviene esa indeterminación con el artículo 338 Constitucional, ni se puede esperar que sea el decreto reglamentario, o la jurisprudencia y la doctrina, quienes completen las normas del Código Civil sobre el derecho de bienes, para aplicarlas en asuntos impositivos."

En cuanto se refiere al vocablo 'productivos', el actor expresa lo siguiente:

"En el contexto específico del artículo 68 de la ley 863 del 2003, el adjetivo 'productivos', aplicado a las 'inversiones en activos fijos' es fuente de incertidumbre en cuanto al alcance de la norma.

En primer término, porque el legislador no proporcionó criterios para determinar, qué deben producir los activos fijos reales para ser calificados de 'productivos'. ¿Es suficiente que produzcan 'dinero'? La adquisición del derecho de propiedad sobre un título hipotecario, que produce intereses y que debe mantenerse por un plazo largo antes de su redención, ¿es una inversión en un activo fijo real productivo? O, por el contrario, sólo son 'activos fijos reales productivos' los que producen 'cosas corporales', como ciertas máquinas, o ciertos cultivos, o un semoviente? ¿O serían admisibles las inversiones en bienes corporales pero que producen cosas incorporales, como, por ejemplo, los que sirven para prestar servicios?

Tampoco es suficiente el adjetivo 'productivos' para saber, qué tan 'productivos' deben ser los activos fijos para que el inversionista adquiera el derecho a la deducción fiscal. ¿Basta cualquier producción, así sea mínima comparada con el monto de la inversión y de la deducción que se solicita, para que el activo se considere 'productivo' para efectos tributarios? ¿Es razonable y acorde con los principios fiscales constitucionales obtener una deducción fiscal por una inversión en un activo fijo que tiene una producción insignificante? ¿No debía la ley precisar el adjetivo 'productivos' añadiendo algún criterio sobre la 'productividad' necesaria para que la inversión ameritara deducción fiscal?

(...)

Pero, además, el adjetivo 'productivos' es fuente de incertidumbre porque el artículo 68 señala que la deducción que él autoriza solo puede invocarse en los 'años gravables' 2004 a 2007. Hay, en el artículo 68, unos límites temporales, que exigen una correspondencia con el adjetivo 'productivos' que el mismo artículo emplea. Pero el artículo 68 no proporciona elementos suficientes para definir esa correspondencia.

En efecto, para determinar el alcance del adjetivo 'productivos', dentro del preciso contexto temporal que contiene el artículo 68 (2004 a 2007), cabe preguntar: ¿En qué año debe ser 'productivo' el 'activo fijo real' para que la inversión a la que se refiere el artículo 68 permita al contribuyente invocar una deducción? Si el activo tiene la capacidad intrínseca de producir algo -poco o mucho-, pero no ha de ser realmente productivo sino a los diez años de adquirido, ¿puede el inversionista beneficiarse de la deducción en cualquiera de los años 2004 a 2007 aunque sea claro que el activo no ha de ser productivo sino en el año 2010? La respuesta a estas preguntas, obligadas por el uso del adjetivo 'productivos', y fundamentales para determinar el efecto fiscal de la norma, dentro de su contexto temporal, no consta en la ley."

El demandante concluye que los apartes acusados del artículo 68 de la Ley 863 de 2003 le atribuyen al Gobierno una facultad reglamentaria que no tiene la función de facilitar la cumplida ejecución de la ley, sino la de complementar elementos determinantes de la base de un tributo.

2. El actor considera que el artículo 68, en los apartes acusados, por su falta de certeza creó condiciones que facilitan por vía reglamentaria el trato desigual entre contribuyentes desconociendo con tal proceder el principio de igualdad previsto en los artículos 13 y 209 de la Carta. Estima que cualquier desarrollo reglamentario de dichos apartes está llamado a excluir de los beneficios de esa deducción a unos contribuyentes inversionistas, y a favorecer a otros, según el alcance que el Gobierno decida darles y sin una precisa y razonable justificación legal.

Para el demandante la forma en que fue reglamentado el tema en los tres decretos reglamentarios a los que ya se hizo referencia, pone de presente que gracias a la indeterminación de los adjetivos que contiene el artículo 68 y a la inusual orden

reglamentaria que se dio al Gobierno, en cada una de ellos modificó uno de los hechos que contribuyen sustancialmente a determinar la base del tributo, alterando el hecho que da lugar a la deducción.

En el primer decreto (D. 970 de 2004), los activos reales productivos son únicamente los bienes de capital que sirven para producir otros bienes. Quedan excluidas de la posibilidad de generar una deducción las inversiones que se hicieran en bienes que no producen otros bienes pero que sirven para prestar servicios a cambio de dinero, tales como los activos de las empresas de transporte, los inmuebles destinados a arrendamientos y los bienes de las empresas de telecomunicaciones.

En el segundo decreto (D. 1014 de 2004), el Gobierno amplió la definición de activos fijos reales productivos para incluir cualquier clase de bienes productivos, abandonando la tesis implícita según la cual la deducción era sólo para propósitos de reconversión industrial. Así se beneficiaron los sectores que hacen inversiones para prestar servicios, pero fue el reglamento no la ley, quien definió el alcance de la deducción.

En el tercer decreto (D. 1766 de 2004), el Gobierno restringió otra vez la definición para excluir los bienes intangibles, tales como patentes, licencias, software y similares, así como los sectores que invierten en tecnología.

El actor considera que estos vaivenes reglamentarios han generado que las personas vinculadas a los sectores favorecidos o perjudicados con los cambios no sean tratadas igualitariamente. Advierte además, que no se trata de acusar los decretos, sino de mostrar como por la indeterminación de las reglas básicas, abrieron la puerta al reglamento para crear reglas sustanciales en materia tributaria y se creó la posibilidad de expedir decretos discriminatorios en asuntos de enorme importancia económica.

I. INTERVENCIONES

1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN

1.1. Mediante apoderada, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- intervienen en el presente proceso para solicitarle a la Corte Constitucional, principalmente, que se inhiba de emitir un pronunciamiento de fondo por considerar que la Corte ya se inhibió en la Sentencia C-1140 de 2008 de pronunciarse de fondo sobre una demanda idéntica del mismo ciudadano. En esa ocasión -asegura- la Corte emitió un pronunciamiento inhibitorio frente a las peticiones del actor, basada en que éste “no fue preciso en demostrar que el contenido de la Ley era objetiva y verificablemente contrario a la Constitución Política”. La acción pública que ahora se presenta es, a juicio de la interviniente, igualmente inepta, porque de una parte “cita una serie de normas de carácter constitucional supuestamente vulneradas con la expedición del artículo 68 de la Ley 863 de 2003, pero no se encuentra que al realizarse una comparación con la norma constitucional sea clara la inconstitucionalidad verificable”; y, de otra, “porque no es posible hacer una integración normativa entre los preceptos ‘reales’ y ‘productivos’ del artículo 68 de la Ley 863 de 2003 y la Constitución.”

Sin embargo, en caso de que se acepte como apta la demanda para provocar un pronunciamiento de fondo, la apoderada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, considera que la decisión de la Corte debe ser de exequibilidad. En primer lugar, porque el legislador tiene libertad de configuración normativa en la determinación de las normas de carácter fiscal “en aras de reactivar la economía del Estado, incentivando actividades económicas, fomentando la inversión en ciertos bienes y motivando el uso de medios a través de los cuales se puedan adquirir estos bienes”. En ejercicio de esa libertad, el Congreso expidió la Ley 863 de 2003, mediante la cual creó una “deducción especial, para que los contribuyentes que deseen invertir en la adquisición de activos fijos reales productivos, puedan deducir de su renta un 30% de esa inversión”. No obstante, la interviniente sostiene que el legislador tuvo cuidado de fijar “los elementos básicos de la obligación tributaria, lo que confirma aún más que la norma materia de litis, se encuentra ajustada a la Ley y la Constitución.”

1.2. En segundo lugar, a juicio de las entidades defensoras de su constitucionalidad, la norma es ajustada a la Constitución porque no es cierto que los términos cuestionados sean indeterminados. Así defiende su aserto la apoderada de las entidades intervinientes:

“No es cierto como lo quiere hacer ver el actor, que el legislador no definió los conceptos de ‘reales productivos’, su definición se encuentra dentro de la misma norma.

En el artículo 60 del estatuto tributario se define que es un activo fijo. Por su parte el código civil en su artículo 653 define las cosas corporales y no corporales.

El vocablo ‘productivos’ hace (sic) relación directa a esos activos que directamente afectan la producción, que son provechosos para la actividad que se ejerce.

En apoyo de esta interpretación, cita las Sentencias del Consejo de Estado del 24 de mayo de 2005, expediente 14898, y del 15 de julio de 2007, expediente 15400, en las cuales aquella Corporación le atribuyó un sentido similar al que ella le asigna, a las expresiones ‘activos fijos reales productivos’. De ahí concluye que la cuestionada no es “una figura legal innovadora o exótica que aparezca repentinamente en el universo colombiano. Por tanto, no resultan afortunados los argumentos del demandante para construir la inexistente falta de certeza en la tarea legislativa.”

1.3. Por lo demás, en lo que se refiere a la potestad reglamentaria de la ley que tiene el Presidente de la República, la apoderada afirma que la disposición acusada “no fue extensa y los decretos reglamentarios asumieron el desarrollo de la figura en detalle, sin que con esto se vulnera precepto constitucional alguno.” En otras palabras -dice- “el Gobierno expide un conjunto de disposiciones jurídicas de carácter general y abstracto para la debida ejecución de la ley, a través de las cuales desarrolla las reglas y principios en ella fijados y la completa en aquellos detalles y pormenores necesarios que permiten su aplicación, pero que en ningún caso puede modificar, ampliar o restringir en cuanto a su contenido o alcance.”

Finalmente, asegura que no es exacta la aseveración del demandante, de acuerdo con la cual “el legislador no dio certeza sobre su vigencia y períodos a aplicar, pues de manera textual se indicó que hasta el año 2007 inclusive se podía hacer uso de esta deducción especial, por ende la deducción no puede aplicarse para los años siguientes, porque así lo estableció la Ley.”

1. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT) interviene en el proceso para solicitar que se declare la exequibilidad de la disposición demandada. En su concepto, si bien las expresiones cuestionadas son indeterminadas, ellas pueden ser determinadas razonablemente si se atiende a la finalidad de la misma y al contexto en el cual se insertan. Por otra parte, un miembro del Instituto aclara que los términos acusados por el ciudadano pueden ser determinados por referencia bien sea a otras definiciones legales o al uso común de las mismas.

2.1. En primer lugar, el Instituto pone de presente que el precepto acusado fue reformado por el artículo 8 de la Ley 1111 de 2006.¹ No obstante, aún en esta nueva versión “conserva sustancialmente el mismo contenido de la disposición demandada por el actor, razón por la cual [se] considera que la Corte debe proceder a proferir el fallo de fondo, en virtud de la unidad normativa existente entre la norma demandada y la norma que la sustituye.”

2.2. En segundo lugar, en cuanto se refiere a una supuesta violación del artículo 189 numeral 11, la entidad interviniente hace valer que “si bien la ley reitera una facultad constitucional otorgada al Gobierno Nacional para regular aspectos necesarios su aplicación (sic), de ninguna manera se puede concluir que tal remisión pretenda ordenar al ejecutivo la trasgresión del ordenamiento constitucional, es más, si tal fuera el propósito de la ley, tampoco este hecho otorgaría ‘patente de corzo’ al Gobierno para sobrepasar los ámbitos de su competencia por ser la materia objeto de reserva de ley.”

2.3. En tercer lugar, el ICDT plantea que la reserva legal en materia impositiva está referida a la determinación de los elementos de la obligación tributaria. Por lo tanto, “corresponde a la facultad reglamentaria lo que no toque con materia de reserva, donde el Gobierno puede desarrollar los aspectos de la ley que permitan su debida aplicación”. Es decir, que “en los términos de la reserva de ley establecida por el Art. 338 de la C.P. son de exclusivo resorte del poder legislativo fijar, directamente, los elementos de la obligación tributaria, por ser atribuciones constitucionales propias e incompatibles con la facultad reglamentaria y qué ésta última facultad por virtud del

principio de legalidad debe circunscribirse en esta materia a lo que corresponde exclusivamente con la aplicación de la ley, no obstante lo cual, no considera que la remisión expresa contenida en la ley a la facultad reglamentaria sea por sí misma violatoria de norma constitucional alguna, si se entiende referida a lo que en derecho corresponda.”

2.4. En cuarto lugar, el Instituto opina que la fijación de la base gravable de los tributos es un elemento estructurante de la obligación tributaria reservada al legislador. Por consiguiente, “debe ser proscrita del ordenamiento jurídico cualquier referencia indeterminada que no permita establecer en forma precisa los elementos de la deducción, necesarios para determinar la base gravable, por constituir objeto de la ‘reserva de ley’ en los términos del 338 constitucional.” Ahora bien, a su juicio los términos “activos fijos reales productivos” no son tan indeterminados como para atentar contra el principio de reserva de ley en la tributación. Para demostrarlo expresa las siguientes consideraciones:

“[l]a cuestión de los beneficios tributarios incentivadores de la inversión no es nueva para el derecho tributario, puesto que el legislador puede establecer ciertos beneficios para lograr el desarrollo económico del país, y con ello alcanzar determinadas metas de productividad, siempre a través de ley, que es la que delimita los contornos positivos y negativos del tributo y define los beneficios que inciden en la base gravable. No puede, por esa razón afirmarse que el legislador debe amparar a todos los activos en condiciones de igualdad para todos los contribuyentes, ya que los beneficios siempre buscan la realización de un fin extrafiscal compatible con la justicia en el tributo. Si el beneficio incentiva la inversión efectiva en activos fijos, para mantener un factor de productividad asociado al objeto del negocio, que corresponde con la definición legal de activos fijos, basta que la ley diga, como en este caso lo hizo, que la inversión protegida es aquella ‘efectiva’, en activos fijos, que sean reales o ciertos, lo que puede sugerir una redundancia con la expresión ‘efectiva’ que siempre es real, pero no plantea cuestión alguna de inconstitucionalidad.

El ICDT comparte con la demanda que se han presentado diversas interpretaciones gubernativas y jurisdiccionales sobre las expresiones demandadas que califican los ‘activos fijos’ como ‘reales productivos’, asimilándolos a tangibles y

depreciables, pero de ello no concluye que tales adjetivos sean inconstitucionales por indeterminación, debido a que existe un horizonte interpretativo que permite entender que realmente el beneficio está concebido para que se reinviertan en la empresa sus excedentes en ciertos bienes que permanecen en el patrimonio como activos. El telos de la norma está en incrementar la productividad empresarial fortaleciendo con ello el sistema económico, lo cual se traduce en un mayor nivel de bienestar social. En cada caso concreto, y en fase aplicativa de la ley, será necesario establecer si la inversión fue efectiva o real y si se vincula a la producción.”

2.5. En quinto lugar, se refiere el ICDT a la supuesta violación de los artículos 13 y 209 de la Carta. En su concepto, “no sería la ley el origen de tal trasgresión del principio de igualdad establecido por nuestro ordenamiento constitucional, sino la interpretación desigual de un beneficio que tiene su propia historia y finalidad.”

En cualquier caso el ICDT considera que el problema no es de violación del principio de legalidad ni de la reserva de ley respecto de los elementos fundamentales del tributo: (i) sujeto, (ii) hecho generador, (iii) base gravable y (iv) tarifa, sino de deficiente calidad en la producción legislativa, circunstancia que no tiene la sanción extrema de la inconstitucionalidad sino de la pedagogía.

2.6. Por otra parte, al concepto emitido por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario se anexa una ‘aclaración de voto’ de uno de sus integrantes, quien estima que la norma es exequible, pero por razones parcialmente diversas a las expuestas por el Instituto. Según su interpretación, la norma demandada contempla la posibilidad de sustraer de la base gravable un valor a título de deducción especial, cuando se acrediten inversiones “(i) efectivas, (ii) realizadas, en (iii) activos fijos, (iv) reales, (v) productivos, (vi) adquiridos”. Pasa a definir cada uno de estos vocablos, de la siguiente manera:

“A falta de definición legal del sentido de la palabra (i) ‘efectivas’, el natural y obvio, que el DRAE recoge, es que las inversiones sean reales y verdaderas, y no aparentes, nominales, simuladas.

El de (iii) ‘activos fijos’ o inmovilizados, ese sí lo define el ETN en el artículo 61, por oposición a las mercancías o activos movibles: son los ‘bienes corporales’, ‘muebles

o inmuebles', y los 'incorporales', que 'no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente.' Es entonces en este sentido, atendida esta definición legal, como creo que tiene que interpretarse y aplicarse el texto objetado.

Se refiere, pues, a bienes, cosas, activos o elementos que constituyen el patrimonio que el artículo 261 define, con el que el deudor del impuesto desarrolla los negocios de los que logra el resultado que el ETN toma como base gravable, determinada por el procedimiento del artículo 26.

Son, por la definición del artículo 263, sobre los que el deudor ejerce un aprovechamiento, 'potencial o real', en su beneficio, esto es, que son o están en potencia de ser para él 'productivos'. Por oposición a los 'improductivos' que el artículo 189 enumera en sus ordinales b) y c), y que por serlo, por no ser susceptibles de aprovecharseles, de poseérseles como está definido en el 263, tienen que excluirse de la base sobre la que se determina la renta 'presuntiva' o mínima.

Respecto del sentido de (iv) 'reales', como no los define el ETN son, según el DRAE, los que tienen 'existencia verdadera y efectiva', o sea, que no son aparentes, nominales, simulados.

En relación con el de (v) 'productivos', su definición en el ETN es la contenida en los textos de sus artículos 189, 261 y 263 mencionados al examinar antes la noción de (iii) 'activos fijos.

El de (vi) 'adquiridos' resulta de este (sic) última noción: son los que integran el patrimonio del que el deudor hace o puede hacer un aprovechamiento económico, 'potencial o real', en su beneficio."

De esa elucidación, el miembro del ICDT deduce que la norma demandada "peca por redundancia". A su juicio, los términos 'reales productivos' son reiterativos y expresan la misma idea que las palabras "efectiva, real, verdadera". Eso implicaría que no es dable hacer la deducción a que se refiere el precepto, cuando "el organismo recaudador se persuade de que se trata de inversión irreal o que no se realizó, aparente, nominal, simulada, que no es posible que el deudor la aproveche o posea en su

beneficio y por eso, que es parte de su patrimonio fiscal.” En su concepto, interpretar los términos como una mera reiteración de la idea central del texto tiene sentido ya que “mientras rigieron anteriores disposiciones similares a la acusada, se abusó de ellas, (...) se solicitaron deducciones sin haber ocurrido el supuesto para adquirir el derecho a ellas”. Por ende, si bien los reglamentos del Ejecutivo debieron haberse ocupado “de señalar las más convincentes pruebas de la realidad de la inversión”, lo que hicieron fue “definir de otra forma lo que, como tiene que ser según el Artículo 338 de la Constitución Política, ya estaba definido ‘directamente’ en la ley”. Con todo, estima que una redundancia terminológica no es causal de inconstitucionalidad de las leyes.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador General de la Nación, Alejandro Ordóñez Maldonado, mediante concepto N° 4788 del dos (02) de junio de dos mil nueve (2009), solicita a esta Corte que declare exequibles las expresiones demandadas, porque la indeterminación de que adolecen dichos términos no es imposible de vencer. Por otra parte, señala que en ocasiones es legítima la atribución a la administración de facultades para concretar los elementos tributarios.

En concepto del Ministerio Público, la jurisprudencia constitucional ha establecido que en los tributos de carácter nacional como el impuesto sobre la renta “el Congreso está obligado a definir todos sus elementos en forma ‘clara e inequívoca’, concretamente: el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa, lo mismo el sistema y método para calcularlos, so pena de atentar contra la seguridad jurídica y alentar la evasión, favoreciendo a su vez la configuración de abusos y arbitrariedades de las autoridades judiciales y administrativas encargadas de exigirlos.”

Sin embargo, no cualquier indeterminación en la regulación legal de un tributo es suficiente para declararla inconstitucional. En ese sentido, el Procurador cita el siguiente fragmento de la Sentencia C-690 de 2003,2 en la cual la Corte habría afirmado que existen:

“(…) unas limitaciones a la extensión del mismo [del principio de certeza y claridad del tributo] que, en general, pueden encuadrarse dentro de consideraciones de

razonabilidad y proporcionalidad en su interpretación, y conforme a las cuales, por un lado, no toda dificultad interpretativa de las normas que crean un tributo conduce a su inconstitucionalidad, y por otro, resultan admisibles a la luz de la Constitución, determinadas remisiones al reglamento en las leyes que crean tributos.”

De ello deduce el jefe del Ministerio Público que “ante ciertas imprecisiones o aspectos no determinados pero susceptibles de determinación, de conformidad con las reglas generales de interpretación de las leyes, queda incólume la constitucionalidad del tributo.”

Por otra parte, la Vista Fiscal hace valer que -a su juicio- la Corte Constitucional “ha aceptado que se respeta el principio de legalidad de los tributos aunque se presente una remisión a la Administración para su concreción en aquellos eventos en que existan razones de orden técnico o administrativo que lo hagan indispensable, o cuando se trate de las variables económicas que influyen en los elementos del tributo.” Para demostrarlo, cita el siguiente apartado de la misma Sentencia C-690 de 2003:

“[e]ntre tales remisiones, la Corte se ha pronunciado acerca de la constitucionalidad de las que se refieren a la certificación de precios, a la fijación de parámetros para la valoración de activos, al avalúo catastral, al índice de bursatilidad de las acciones. Estas hipótesis de remisión a la administración tienen como denominador común que se refieren a elementos variables, que no es posible predeterminar en la ley, pero que responden a realidades técnicas susceptibles de concreción con un alto nivel de certeza.”

I. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241 numeral 4 de la Constitución Política, la Corte es competente para conocer de la presente demanda.

2.1. Sobre la solicitud de inhibición para emitir un pronunciamiento de fondo acerca de todos los cargos, porque en esta ocasión la demanda es idéntica a la que fue decidida en la Sentencia C-1140 de 2008

La apoderada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) solicita a la Corte Constitucional que se inhiba de emitir un pronunciamiento de fondo sobre las acusaciones formuladas en este caso. Para lo cual argumenta que la acción pública presentada en esta oportunidad por el ciudadano Hugo Palacios Mejía tiene las mismas deficiencias que una anterior del mismo actor, dirigida contra la norma con iguales argumentos, frente a la que la Corporación decidió inhibirse (Sentencia C-1140 de 2008. MP. Jaime Córdoba Triviño).

La Corte advierte que, efectivamente, en la Sentencia C-1140 de 2008 se inhibió de pronunciarse sobre el mérito de una demanda interpuesta por el actor, contra una de las expresiones que en esta oportunidad también cuestiona, y por argumentos similares a los ahora presentados. Pero precisa que existe una diferencia clara entre esta demanda y la que fue decidida en la Sentencia C-1140 de 2008. En la anterior ocasión, el cargo no se dirigía contra las mismas expresiones que ahora se demandan. En aquella oportunidad, el ciudadano sólo cuestionaba la expresión “[e]l Gobierno Nacional reglamentará la deducción contemplada en este artículo”, mas no los vocablos “reales productivos”. Sin embargo, la razones de la inconstitucionalidad eran prácticamente las que ahora se aducen, pues según el ciudadano la expresión entonces demandada violaba el principio de certeza propio de la legalidad tributaria, al conferirle al Gobierno Nacional la facultad de reglamentar el inciso primero, que consagraba términos altamente imprecisos como “inversiones efectivas”, “año gravable” y “activos fijos reales productivos”.³

Nótese, que el actor en realidad cuestionaba una proposición que no coincidía con el texto por él demandado y que no contenía los, por él acusados, términos imprecisos. La Corte lo advirtió, y estimó que la demanda, tal y como estaba configurada, no proponía cargos ciertos de inconstitucionalidad, pues los argumentos estaban enderezados a desvirtuar la constitucionalidad de la expresión “[e]l Gobierno Nacional reglamentará la deducción contemplada en este artículo”, pero porque empleaba vocablos indeterminados que violaban el principio de predeterminación de los tributos. En otras palabras, a juicio de la Corte, en esa ocasión el actor no configuró de un modo completo la

proposición jurídica contra la cual dirigía sus cuestionamientos:

“la demanda se propone exclusivamente en contra del apartado normativo que prevé que el Ejecutivo deberá reglamentar la deducción contemplada en el artículo 68 de la Ley 863/03. En ese sentido, el cargo de inconstitucionalidad está dirigido en contra de una proposición normativa contenida no sólo en el precepto acusado, sino en los preceptos que integran el inciso primero del artículo mencionado. Así, se está ante la inexistencia de una proposición jurídica completa, que permita a la Corte pronunciarse sobre el problema constitucional planteado por el demandante.”

Por ese motivo, la Corporación concluyó que no estaban dadas las condiciones para emitir un pronunciamiento de fondo. Sin embargo, clarificó en qué medida era subsanable ese defecto:

“la Corte advierte que la solución del problema jurídico planteado en el asunto de la referencia, relativo a la presunta violación del principio de legalidad tributaria en razón a la transferencia ilegítima al Gobierno de la definición de los conceptos que integran la base gravable de la deducción, requiere de la acusación no sólo del precepto que dispone la competencia de reglamentación, sino también de las acepciones que se estiman indeterminadas. El incumplimiento de esta condición involucra la falta de integración de la proposición jurídica completa.”

En síntesis, en la Sentencia C-1140 de 2008, la Corte se inhibió de hacer un juicio de mérito porque la demanda se dirigía contra un enunciado que no contenía la proposición normativa a que el actor hacía referencia. Pero ese defecto podía ser satisfecho si el actor demandaba además las palabras del inciso primero que estimaba indeterminadas. Y, en efecto, eso fue lo que hizo en el presente caso.

En la demanda que ahora se analiza, el ciudadano acusó las expresiones “reales productivos” -del inciso primero- y “[e]l Gobierno Nacional reglamentará la deducción contemplada en este artículo” -del inciso segundo-. Además, señaló claramente que los dos primeros vocablos son lo suficientemente indeterminados como para permitir que sea el Gobierno, en ejercicio de la facultad que la propia ley le confiere, el que determine las condiciones de uso de esos términos y, por esa vía, delimite un elemento esencial del tributo como es la base gravable. Por lo tanto, no es cierto que ahora el demandante

presente una acción pública en el mismo sentido en que fue estimado en la Sentencia C-1140 de 2008.

En consecuencia, la Corte considera que están dadas las condiciones mínimas para emitir un pronunciamiento de fondo por los cargos relacionados con la violación del principio de predeterminación legal de los tributos.

2.2. Inhibición de la Corte para pronunciarse de fondo sobre las acusaciones por violación de los artículos 13 y 209 de la Constitución

Toda acción de inconstitucionalidad, por su carácter popular, debe ser analizada a la luz del principio *pro actione*. No obstante, en cualquier caso la acción pública debe satisfacer unos requisitos mínimos indispensables, que permitan orientar un debate racional en sede judicial. Al respecto, el Decreto 2067 de 1991, ‘por el cual se dicta el régimen procedimental de los juicios y actuaciones que deban surtirse ante la Corte Constitucional’, en su artículo 2 dispone que toda demanda debe contener: (i) el señalamiento de las normas acusadas como inconstitucionales, transcribiéndolas literalmente por cualquier medio o aportando un ejemplar de la publicación oficial; (ii) el señalamiento de las normas constitucionales infringidas; (iii) las razones que sustentan la acusación, esto es, el por qué se estima que se violan los textos constitucionales; (iv) si se acusa quebrantamiento del debido trámite legislativo, entonces debe señalarse cuál es el trámite que debió haberse observado; y (v) la razón por la cual la Corte es competente.

Como se ve, el numeral 3 estatuye como condición de una demanda en forma, la formulación de las razones que sustentan una acusación de inconstitucionalidad. De acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Constitucional, esa exigencia sólo está debidamente satisfecha si los argumentos que soportan una solicitud de inexecutable son claros,⁴ ciertos,⁵ específicos,⁶ pertinentes⁷ y suficientes.⁸

El actor considera que las expresiones demandadas desconocen el principio de igualdad previsto en los artículos 13 y 209 de la Carta, porque los adjetivos “reales productivos” empleados por el legislador en esa norma, conducen a que “cualquier desarrollo reglamentario que el gobierno hiciera de ellos estaba llamado a excluir de los beneficios

de esa deducción a unos contribuyentes inversionistas, y a favorecer a otros, según el alcance que el gobierno quisiera dar a los adjetivos acusados, y sin una precisa y razonable justificación legal. El artículo 68, en las partes que acuso, por su falta de certeza, creó condiciones que facilitaban, por la vía reglamentaria, el trato desigual de los contribuyentes.”

Frente a este argumento, la Corte considera que el demandante no ofrece argumentos ciertos, específicos ni pertinentes.

En primer lugar sus argumentos no son ciertos porque no se dirigen a cuestionar un contenido verificable de la ley sino de normas de carácter reglamentario y por esta vía pretende invalidar cualquier desarrollo hipotético que el Gobierno pudiese efectuar en desarrollo de la facultad reglamentaria.

En segundo lugar, sus argumentos carecen de especificidad. Como ha dicho la Corte, “para que se configure un cargo de inconstitucionalidad por violación del principio de igualdad, no basta con que el actor manifieste que las disposiciones acusadas establecen un trato diferenciado para ciertas personas y que ello es contrario al artículo 13 de la Constitución, sino que debe expresar, además, las razones por las cuales considera que tal diferencia de trato resulta discriminatoria.”⁹ Para ello, debe suministrar un principio mínimo o indicativo de respuesta a tres preguntas básicas indispensables para garantizar un debate racional en sede judicial de constitucionalidad: ¿igualdad entre quiénes?, ¿igualdad en qué?, ¿igualdad con base en qué criterio?¹⁰, lo cual no ocurre en este caso. Claramente puede leerse en su escrito, que el demandante se limita a procurar igualdad de tratamiento entre inversionistas, pero no señala cuáles serían, ni con base en qué criterios deben recibir un tratamiento igualitario.

En definitiva, el ciudadano no cuestiona la constitucionalidad de la ley, sino su inconveniencia o incapacidad para evitar un eventual trato diferenciado -que no discriminatorio- de parte de las autoridades administrativas encargadas de reglamentar la ley o de ejecutar sus mandatos. En ese sentido, sus razones no son pertinentes. Por consiguiente, la Corte se inhibirá de emitir un pronunciamiento de fondo sobre este cuestionamiento.

Debe aclarar la Corte que la inhibición para emitir un pronunciamiento de fondo sobre este

cargo, no tiene como propósito limitar ilegítimamente el derecho ciudadano a interponer acciones en defensa de la Constitución. A diferencia de un pronunciamiento de fondo, la inhibición no protege a las normas enjuiciadas con la cosa juzgada constitucional. Por ese motivo, el mismo ciudadano u otro distinto puede demandar, en el futuro, las mismas disposiciones, si se cumplen los demás requisitos constitucionales y legales para ello. Por lo que la inhibición puede resultar, desde ese punto de vista, aún más provechosa para quien persigue una defensa de la Constitución, que un pronunciamiento de fondo instado por argumentos superfluos o deleznable. Un pronunciamiento expreso de la Corte Constitucional, que le señale al ciudadano las falencias de sus cuestionamientos, persigue hacia el futuro, brindarle “la oportunidad para invocar razones constitucionales suficientes que hagan ineludible un estudio material.”¹¹

2.3. Viabilidad de un pronunciamiento de constitucionalidad sobre normas derogadas

Por otra parte, como lo puso de presente el Instituto Colombiano de Derecho Tributario en este proceso, y como lo manifestó el actor en una demanda anterior contra expresiones de la misma disposición¹², el artículo 68 de la Ley 863 de 2003, que modificó el artículo 158 del Estatuto Tributario, fue derogado por el artículo 8 de la Ley 1111 de 2006. Dado que, en esta ocasión, el ciudadano accionante sólo demanda el artículo 68 de la Ley 863 de 2003, le corresponde a la Corte decidir si están dadas las condiciones para adelantar un juicio de constitucionalidad sobre una norma derogada.

La jurisprudencia Constitucional ha reconocido que carece de justificación un pronunciamiento de mérito en sede judicial de constitucionalidad, cuando recae sobre una norma que ha perdido vigencia. No obstante, como la Corte tiene entre sus funciones la de guardar la integridad y supremacía de la Constitución frente a los efectos emanados de las leyes que le sean contrarios, no pierde competencia para emitir un pronunciamiento de fondo sobre su conformidad con la Carta, aunque dichos efectos provengan de una disposición derogada.¹³ En ese sentido, un enjuiciamiento material del artículo 68 de la Ley 863 de 2003 sólo estaría justificado si éste último sigue produciendo efectos jurídicos.

Al respecto, conviene precisar que en la Sentencia C-1140 del diecinueve (19) de noviembre de 2008, la Corte resolvió una demanda dirigida también contra una de las expresiones de esta misma norma. En ese caso, la Corporación consideró que, en efecto, aún para esa época estaba justificado un pronunciamiento de fondo sobre la referida disposición, pese a estar derogada por el artículo 8 de la Ley 1111 de 2006, pues “la deducción tributaria prevista por la disposición resulta aplicable para los años gravables de 2004 a 2007, situación que implica la posibilidad actual que sea utilizada en la revisión administrativa y judicial de las declaraciones correspondientes a esos periodos. En consecuencia, se encuentran para el asunto de la referencia reunidas las condiciones para el ejercicio del control de constitucionalidad respecto de normas derogadas, pero que continúan surtiendo efectos jurídicos.”

En definitiva, la Corte no adoptó en aquella ocasión un fallo de fondo, pero sólo porque el demandante no integró la proposición jurídica completa, ni le era dado a la Corporación hacerlo en su lugar. Sin embargo, dejó establecido que la posibilidad de que las declaraciones de renta correspondientes a los años gravables 2004 a 2007 estuvieran sujetas a reclamaciones administrativas o judiciales, era suficientemente indicativa de que la norma derogada estaba llamada a seguir produciendo efectos en el futuro. Estas razones no han perdido fuerza, pues las reclamaciones administrativas y judiciales por declaraciones correspondientes a los años gravables 2004 a 2007 pueden estar actualmente en trámite, y el origen de los reclamos puede muy bien ser el derogado artículo 68 de la Ley 863 de 2003. En consecuencia, está justificado un enjuiciamiento de fondo sobre la constitucionalidad de la norma demandada.

2.4. Integración de la unidad normativa

Ahora bien, queda por decidir si la Corte puede entrar a confrontar las disposiciones acusadas del artículo 68 de la Ley 863 de 2003 con el texto de la Constitución, siendo claro que el artículo 8 de la Ley 1111 de 2006 no fue demandado, pero reproduce en lo relevante las expresiones acusadas del precepto cuestionado. En efecto, en ambos se emplean los términos “reales productivos”, y las dos disposiciones se refieren a la reglamentación que del artículo puede hacer el Gobierno Nacional, si bien bajo distintas fórmulas lingüísticas.¹⁴

Esta advertencia pone de presente que un enjuiciamiento estrictamente congruente con la demanda, podría conducir a la expedición de un fallo inocuo, pues en la hipotética eventualidad de que la disposición demandada fuera declarada inexecutable, subsistiría el artículo 8 de la Ley 1111 de 2006, que reproduce en lo relevante las expresiones cuestionadas. Pero la emisión de un fallo inocuo debe evitarse en la medida de las posibilidades que le ofrecen a la Corte, la Constitución y la ley. Una de las formas para hacerlo, está expresada en el artículo 6 del Decreto 2067 de 2001, que faculta al magistrado sustanciador para inadmitir “la demanda cuando considere que ésta no incluye las normas que deberían ser demandadas para que el fallo en sí mismo no sea inocuo.” Otra es la integración de la unidad normativa llevada a cabo, de oficio, por la Corte Constitucional.

Este segundo método debe tener lugar en hipótesis muy precisas, pues su empleo supone, definitivamente, una facultad de la Corporación para emitir pronunciamientos oficiosos sobre la constitucionalidad de normas que no son objeto de control previo u oficioso, y que tampoco han sido demandadas en acción pública de inexequibilidad.¹⁵ Como lo ha mencionado esta Corporación, la integración de la unidad normativa es procedente:

En este caso, la Corte considera que es posible integrar las expresiones ‘reales productivos’ y ‘de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional’ del artículo 8 de la Ley 1111 de 2006, a las expresiones demandadas del artículo 68 de la Ley 863 de 2003, por cuanto en ambas puede observarse sin asomo de duda una identidad de sentido y propósito, que es justamente la hipótesis prevista en la segunda causal de integración oficiosa de la unidad normativa.

3. Presentación del caso y problema jurídico

3.1. El demandante aduce que la expresión “reales productivos” contenida en el inciso 1 del artículo 68 de la Ley 863 de 2003, que regula una deducción a la renta bruta, está compuesta por vocablos altamente indeterminados, sin un ámbito de significado preciso y exacto, razón por la cual quedan abiertos los términos para establecer la base gravable del mencionado tributo. Ese ámbito de indeterminación según su opinión, mientras no sea precisado por el legislador, tiene que ser colmado por la administración

o por el juez, y en cualquiera de estos dos casos se menoscaba el principio de reserva de ley tributaria. Además, como la disposición que contiene esas expresiones establece también que “[e]l Gobierno Nacional reglamentará la deducción contemplada en este artículo”, el demandante considera que el legislador está facultando a la administración para determinar un elemento esencial del impuesto sobre la renta (la base gravable), contraviniendo el principio de división de poderes. La Corte, por su parte, ha estimado que para evitar un fallo inocuo, el juicio por este cargo debe recaer también sobre las expresiones “reales productivos” y “de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional” del artículo 8 de la Ley 1111 de 2006, en consideración a que guardan una identidad de sentido con las expresiones cuestionadas.

Al respecto, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) consideran que la norma debe ser declarada exequible, porque el Estatuto Tributario define cuáles son los activos fijos, el Código Civil “en su artículo 653 define las cosas corporales y no corporales”, y el vocablo productivos hace relación a los activos que de un modo directo afectan la producción, en tanto “son provechosos para la actividad que se ejerce.” Aducen que el Consejo de Estado le ha asignado a las expresiones demandadas un sentido similar al precitado, en las Sentencias del 24 de mayo¹⁷ y del 5 de julio de 2007.¹⁸

Por su parte, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario intervino para solicitar la declaratoria de exequibilidad de la norma demandada, bajo el entendimiento de que si las expresiones acusadas tienen un grado de indeterminación, en todo caso no es tan alto como para contradecir los mandatos constitucionales invocados por el ciudadano demandante. En efecto, hace valer que los términos “reales productivos” sí pueden ser definidos razonablemente, si se atiende al horizonte normativo en el cual están insertos y a la finalidad de la ley. Por su parte, otro de los miembros del Instituto aduce que los términos “reales productivos”, que califican a los activos fijos, pueden definirse de acuerdo con lo dispuesto en el propio Estatuto o de conformidad con el uso común de los términos en el lenguaje ordinario. Así, los activos fijos son reales cuando no son ficticios, aparentes o simulados, y productivos cuando no caen dentro de los improductivos, que define el artículo 189 ordinales b) y c) del Estatuto Tributario.

Por último, el Procurador General de la Nación estima que si bien algunas expresiones

de la norma tributaria pueden ser indeterminadas, no son indeterminables desde cualquier punto de vista y, mientras no lo sean “queda incólume la constitucionalidad del tributo.” Resalta el Ministerio Público que, en su interpretación, la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha admitido que por razones técnicas o administrativas, o cuando se trate de variables económicas que influyen en los elementos del tributo, y si es indispensable, el legislador puede delegar en la administración la “concreción” de algunos elementos tributarios.

3.2. Así las cosas, a la Corte Constitucional le corresponde determinar, si el legislador al no establecer en forma precisa el alcance de lo que se debe entender por inversiones efectivas en activos fijos “reales productivos”, en la deducción prevista para el impuesto a la renta, efectuó una delegación legislativa en materia tributaria que es objeto de reserva de ley, y en consecuencia, vulneró los artículos 113, 114, 150 numeral 12, 189-11 y 338 de la Constitución, al trasladar por esta vía funciones exclusivas del Congreso de la República al Gobierno Nacional.

Para resolver este problema, la Corte procederá a reiterar el significado normativo que tiene el principio de reserva de ley tributaria y, en especial, las exigencias de certeza y claridad en la predeterminación de los elementos esenciales de la obligación tributaria. Posteriormente resolverá si la deducción a la renta bruta, contemplada en los artículos 68 de la Ley 863 de 2003 y 8 de la Ley 1111 de 2006, vulnera la reserva de ley prevista en los artículos 113, 114, 150 numeral 12, 189-11 y 338 de la Constitución.

4. Principio de certeza y claridad en la predeterminación legal de los elementos esenciales de la obligación tributaria

4.1. Según la jurisprudencia constitucional, el principio de legalidad tributaria puede ser entendido, cuando menos, en tres sentidos diversos. En primer término, como la atribución de competencia exclusiva a los órganos de representación popular pluralistas, para decretar, modificar o suprimir tributos.¹⁹ En la Constitución colombiana, este principio se encuentra plasmado esencialmente en el artículo 150 numeral 12, que le confiere al Congreso de la República la facultad de establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, parafiscales, en los casos y bajo las condiciones señaladas por la

ley; y en el artículo 338, de acuerdo con el cual en tiempos de paz, sólo el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales pueden imponer contribuciones fiscales y parafiscales.²⁰

En segundo término, el principio de legalidad puede entenderse como el deber, dirigido a los órganos de representación popular facultados para establecer las contribuciones fiscales y parafiscales, de que todo acto de imposición predetermine los elementos mínimos de la obligación tributaria. Esta norma está expresada en la Carta en el artículo 338, en cuyo texto se dispone que “[l]a ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.” En cuanto se refiere a la fijación de la tarifa de los tributos no constitutivos de impuestos, la propia Constitución prevé la posibilidad de que sea delegada a otras autoridades, siempre y cuando el propio acto que los establezca defina debidamente el sistema y el método para hacerlo.²¹

Finalmente, el principio de legalidad tributaria es entendido en el contexto de un Estado unitario, como la prohibición de que las entidades territoriales establezcan contribuciones en contravención a lo dispuesto en la Constitución y la ley. Este precepto puede ser deducido de dos enunciados de la Carta, el artículo 300 numeral 4, que le atribuye a las asambleas departamentales la facultad de “[d]ecretar, de conformidad con la Ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales” (subrayas fuera del texto), y el artículo 313 numeral 4, que le atribuye a los concejos la competencia para votar los tributos, “de conformidad con la Constitución y la Ley.”²² En suma, como lo dijo la Corporación en la Sentencia C-987 de 1999:²³

“[e]n anteriores oportunidades, esta Corporación ha precisado el alcance del principio de legalidad tributaria, y ha señalado que éste comprende al menos tres aspectos. De un lado, este principio incorpora lo que la doctrina ha denominado el principio de representación popular en materia tributaria, según el cual no puede haber impuesto sin representación de los eventuales afectados. Por ello la Constitución autoriza únicamente a las corporaciones de representación pluralista -como el Congreso, las asambleas y los concejos. A imponer las contribuciones fiscales y parafiscales (CP: art. 338). De otro lado, la Carta consagra el principio de predeterminación de los tributos, ya

que fija los elementos mínimos que debe contener el acto jurídico que impone la contribución para poder ser válido, puesto que ordena que tal acto debe señalar los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, así como los hechos, las bases gravables y las tarifas (CP art. 338). Y, finalmente, la Constitución autoriza a las entidades territoriales a establecer tributos y contribuciones, pero de conformidad con la Constitución y la ley. Esto muestra entonces que las entidades territoriales, dentro de su autonomía, pueden establecer contribuciones pero siempre y cuando respeten los marcos establecidos por la ley, puesto que Colombia es un país unitario, y por ende los departamentos y municipios no gozan de soberanía fiscal.”

4.2. En este caso, la acción pública plantea, de modo genérico, una acusación por violación del principio de legalidad tributaria. Sin embargo, es posible interpretar que, de un modo específico, el ciudadano demandante estima infringido el mandato de certeza y claridad en la predeterminación legal de los elementos esenciales de la obligación tributaria. En concreto, extraña una determinación más precisa de los elementos de la deducción a la renta bruta por inversiones efectivas realizadas sólo en activos fijos “reales productivos”, en tanto esa imprecisión tiene incidencia en la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta. Por lo tanto, antes de decidir si le asiste razón en sus cuestionamientos, debe la Corte referir algunas de las directivas que sobre la certeza y la claridad en la predeterminación de los elementos de la obligación tributaria, ha establecido la jurisprudencia constitucional.

4.2.1. Como acaba de mencionarse, según el artículo 338 de la Constitución, hay algunos elementos esenciales de la obligación tributaria, que deben ser fijados de forma directa por la ley, las ordenanzas y los acuerdos. Esos elementos serían específicamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas.

Ahora bien, es posible preguntarse qué ocurre si el legislador fija directamente todos los elementos esenciales de la obligación tributaria, pero lo hace de un modo tan impreciso que para proceder a su recaudo, otras autoridades diferentes al Congreso, las asambleas y los concejos distritales o municipales deban precisarlos hasta el nivel de detalle indispensable. En un caso como ese, cabría adoptar en abstracto una de tres alternativas, aunque no todas ellas tengan la misma fuerza desde el punto de vista de su garantía del principio de legalidad tributaria.

En primer término, podría pensarse que cualquier tipo de imprecisión en el diseño de los elementos esenciales de la obligación tributaria, así sea evidente, grosera o portadora de una oscuridad insuperable, es conforme a la Constitución. Esta alternativa tiene el obvio problema de que, en ciertos eventos, conduce a vaciar prácticamente cualquier contenido vinculante del principio de legalidad, ya que incluso en caso de oscuridades invencibles o indeterminaciones de grado superlativo, se admite la constitucionalidad de los actos que crean, modifican o suprimen aspectos del tributo, no obstante que desde un punto de vista material, la regulación llevada a cabo por el órgano de representación popular pluralista sea tan sólo aparente. Con todo, una reacción espontánea a ese exceso, podría llevar a interpretar el principio de legalidad tributaria en un sentido tan estricto y riguroso, que prohibiría cualquier tipo de imprecisión en el acto tributario general, así fuera mínima o superable con arreglo a otros elementos derivados del contexto normativo y situacional en que el referido acto se expidió. Pero, en ese caso, en aras de evitar un vaciamiento del principio de legalidad por la vía de admitir regulaciones indeterminadas o abiertas, prácticamente termina por eliminarse el poder tributario que la Carta le confiere a los órganos de representación popular pluralistas, pues les exige un grado de exactitud frecuentemente irrealizable en el lenguaje ordinario en el que se expresa la ley, que a menudo le depara al intérprete encargado de aplicarla o ejecutarla varias alternativas de entendimiento.²⁴

Por lo demás, no toda imprecisión en el lenguaje es siempre un defecto, y a menudo el uso de palabras sin un campo de referencia exactamente determinado es válido, pues como lo ha referido entre otros Carlos Nino, por ejemplo “[l]a vaguedad del lenguaje no siempre es un defecto sino que muchas veces es un instrumento de comunicación (advértase lo difícil que sería comunicarse si no contáramos con palabras como ‘rojo’, ‘gordo’, ‘largo’, ‘calvo’, y las reemplazáramos por palabras que no pudieran ser usadas sin medir la frecuencia de onda, el peso de la persona, la longitud del objeto o la cantidad de cabellos que exhibe el aludido).”²⁵ De todo ello resulta que la opción más equilibrada, al respecto, es la que evite caer en cualquiera de ambos extremos.

Esa ha sido la postura de la jurisprudencia constitucional. En diversos pronunciamientos, la Corporación ha sostenido que sólo la ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden fijar los elementos esenciales del tributo, y que deben hacerlo en términos claros y ciertos.

Empero, ha reiterado también, no toda imprecisión normativa en materia tributaria acarrea la inconstitucionalidad de la terminología demandada. De acuerdo con la jurisprudencia de esta Corte, aun cuando toda norma jurídica, incluso tributaria, pueda ofrecer diversos problemas de entendimiento, sólo “si éstos se tornan irresolubles, por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan en definitiva ser los elementos esenciales del tributo, se impone concluir que los mismos no fueron fijados y que, en consecuencia, la norma vulnera la Constitución.”²⁶ Vale decir, que sólo violará el principio de predeterminación de los tributos, aquella norma impositiva con carácter de ley, ordenanza o acuerdo, que presente una indeterminación u oscuridad relevante e insuperable, con tal magnitud, que ni la ayuda de cánones aceptables de interpretación jurídica permita elucidar razonablemente su sentido.²⁷

En este mismo sentido, recientemente, la Corte reiteró que “el principio de predeterminación de los tributos no puede ser interpretado con excesivo rigor, al punto de exigir que el acto jurídico que imponga una contribución no pueda dar lugar a algún entendimiento divergente, como sucede en toda concepción humana, pues ‘las leyes tributarias como cualesquiera otras, pueden suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación, lo cual de suyo no puede acarrear su inexequibilidad’ ²⁸, y solo hay lugar a declararla cuando no sea posible “encontrar una interpretación razonable sobre cuales en definitiva pueden ser los elementos esenciales del tributo (...).’²⁹”³⁰

4.2.2. Con todo, es necesario resaltar que el análisis de precisión del lenguaje empleado por el acto que crea, modifica o suprime elementos de la obligación tributaria, no debe ser efectuado palabra por palabra, aisladamente. La interpretación de los términos en que se expresa el legislador es de suma importancia para el esclarecimiento del sentido normativo fijado en la ley. Pero si estos vocablos no se insertan en un contexto normativo y situacional específico, difícilmente pueden ser razonablemente interpretados. De modo que una norma tributaria de las que inciden en la determinación de los elementos esenciales de la obligación impositiva, sólo es contraria a la Carta Constitucional si los vocablos en que fue expresada, por ejemplo, por el legislador, son insuperablemente imprecisos, aunque se los ponga en contexto con las demás expresiones de la disposición en que se encuentra, y con la situación en que fueron promulgados como partes de un

todo.

Esto puede ilustrarse si se analizan las Sentencias C-220 de 199631 y C-114 de 2006.³² En ambas se examinaba la validez de normas tributarias que usaban expresiones tales como “análogas” y “otro género”, para definir elementos esenciales de la obligación tributaria. Dichas expresiones, sustraídas del contexto, eran indudablemente indeterminadas y por eso se acusaban de violar los principios de claridad y certeza en la configuración de los tributos. La Corte, empero, fue del parecer que ambas leyes debían ser declaradas constitucionales, porque si bien esas expresiones aisladamente podían ser calificadas como ambiguas y vagas, cuando se las insertaba en el contexto específicamente normativo y situacional del que hacían parte, tenían la suficiente claridad como para poder ser interpretadas razonablemente.

En efecto, en la Sentencia C-220 de 199633 se evaluaba la constitucionalidad del término “análogas”, contenido en una ley tributaria, y fue declarado exequible por la Corte, tras estimar que en el contexto en el cual estaba inserto, no violaba el principio de claridad y certeza en la predeterminación impositiva. En aquella oportunidad, se estudiaba la validez de una norma que especificaba el hecho generador del impuesto de industria y comercio. El impuesto estudiado gravaba, en efecto, “todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos” (Subrayas fuera del texto). El legislador quiso definir lo que debía entenderse por ‘actividades de servicios’, y así lo hizo: “[s]on actividades de servicios las dedicadas a satisfacer las necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades: (...)” y a continuación enunciaba más de treinta y seis actividades de servicios, entre ellas las de “expendio de bebidas y comidas, servicio de restaurantes, cafés, hoteles (...); servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión (...)”, etcétera.

La Corporación desestimó el argumento del actor, encaminado a cuestionar la constitucionalidad de la ley porque al usar el término “análogas” violaba el principio de certeza y claridad en la predeterminación tributaria. Básicamente porque consideró

que, de acuerdo con el contexto de la ley, podía deducirse que el término demandado no era imposible de determinar, pues el impuesto era aplicable a “todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos”, de modo que el propósito perseguido por el legislador al enunciar las referidas actividades de servicios no era ofrecer un catálogo exhaustivo, sino puramente ilustrativo, de las mismas. Y habría sido irrazonable, según la Corte, que en vista de un catálogo tan amplio se le exigiera al legislador agotar todas y cada una de las actividades gravables con el impuesto de industria y comercio, pues los ejemplos eran referentes fuertes del significado del término “análogas”. Así lo expresó:

“no puede exigirse al legislador que prevea taxativamente todas las actividades que cumplen el supuesto normativo, ni que limite la imposición del tributo sólo a las enunciadas expresamente, cuando la misma ley está señalando que se aplica a “todas” las actividades de servicios que se ejerzan o realicen dentro de las respectivas jurisdicciones municipales; por tanto, los vicios en que pueda incurrir el ejecutor de la norma no son causal de inconstitucionalidad.

En este orden de ideas la expresión “o análogas”, contenida en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, no viola el principio de legalidad tributaria. El recurso a la analogía previsto en la norma demandada se refiere únicamente a la determinación de otras actividades de servicios que siendo semejantes o similares a las enunciadas expresamente, deben ser objeto del impuesto de industria y comercio. Exigir al legislador que enumere todas las actividades de servicios destinadas a satisfacer las necesidades de la comunidad, para efectos de la imposición de dicho gravamen, sería ilógico e irrazonable.

La utilización por parte del legislador de términos como “similares” o “análogas” en las normas tributarias, no implica necesariamente la indeterminación de los elementos del impuesto, ni conduce de manera inevitable a su inconstitucionalidad. Los hechos gravables,

los sujetos activos y pasivos, la base gravable y las tarifas de los impuestos pueden no estar determinados en la respectiva disposición, pero ser perfectamente determinables a partir de una referencia, pauta o directriz contenida en la norma creadora del tributo.”³⁴

Asimismo, en la Sentencia C-114 de 2006,³⁵ se estudiaba si la disposición “[l]os débitos que se efectúen a cuentas contables y de otro genero, diferentes a las corrientes, de ahorros o de depósito, para la realización de cualquier pago o transferencia a un tercero” (Subrayas fuera del texto), violaba el principio de claridad y certeza en la predeterminación de los elementos esenciales de la obligación tributaria en tanto usaba, entre otros, los términos “otro género”, para definir el hecho generador del impuesto ‘Gravamen a los Movimientos Financieros -GMF-’. A juicio del demandante sí lo hacía, pues era posible referir muchas cuentas de un género distinto a las contables, como por ejemplo las cuentas de contabilidad administrativa, de contabilidad por áreas de responsabilidad, de contabilidad tributaria, de informaciones estadísticas, de registros técnicos, entre otras; de modo que el legislador, al no precisar de manera meticulosa a cuáles de ellas se aplicaba el impuesto, delegaba en otros órganos no representativos pluralistas la determinación del hecho generador. La Corporación, para decidir, consideró en primer lugar que quizás si se tomaban las palabras aisladamente, era posible concluir que no tenían un ámbito de significado determinable. Pero respecto de esta forma de aproximarse al estudio de constitucionalidad de las leyes tributarias estableció que era inapropiada, pues al insertar cada expresión en su respectivo contexto, veía precisado su sentido y alcance. Además, y en segundo lugar, estimó que los vocablos “otro género”, que calificaban al tipo de cuentas en que se ‘efectuaran’ los débitos gravados con el impuesto, estaba lo suficientemente especificada en el contexto normativo de la ley, como para deducir con precisión, por una parte, que con la ley demandada, técnicamente no se gravaban las cuentas, sino los débitos para la realización de un pago o una transferencia a un tercero; y, por otra parte, que precisamente en consideración a que lo gravado era propiamente el débito, lo de menos era la denominación o naturaleza de la cuenta en que aparecieran efectuados, razón por la cual no había mérito para tachar de inconstitucional la regulación legal, en ese aspecto concreto:

“[i]ncluso la expresión “cuentas de otro género”, en apariencia ambigua, resulta suficiente

desde la perspectiva de la legalidad tributaria, por virtud de la calificación que recibe de los otros elementos descriptivos de hecho generador. Lo que resulta relevante desde la perspectiva del tributo es la afectación de una cuenta en una entidad financiera, mediante un asiento débito, que implique la disposición de recursos para la realización de un pago o una transferencia a un tercero, sin importar la naturaleza de la cuenta o la denominación que la misma pueda recibir.

En sentido opuesto al expresado por el demandante sería posible concluir que la complejidad en la interpretación de la normatividad sobre el GMF proviene más del casuismo con el que quedó configurado, que de una pretendida omisión en relacionar de manera taxativa todas las operaciones y los tipos de cuenta cuya realización o afectación dan lugar al gravamen. Esta última aproximación normativa es la que había permitido en el pasado que se buscara la manera de eludir el gravamen, y fue, precisamente, la razón que dio lugar a la modificación que ahora se cuestiona.

La disposición acusada toma como elemento del hecho generador los débitos para la realización de un pago o una transferencia. No se grava el mero registro o la operación contable per se, sino en cuanto que ella sea expresión de una transacción real. Por consiguiente, aún en el evento en que, como se señala por el demandante, en una entidad, por necesidad gerenciales, una misma transacción diese lugar a distintos registros contables, no sólo en la contabilidad general, sino también en sistemas internos de contabilidad administrativa, por áreas de responsabilidad o tributaria, es claro que no cada uno de esos registros da lugar al gravamen, porque todos son el reflejo de una única operación real, aquella por virtud de la cual se dispone de unos recursos presentes en la entidad financiera, para la realización del pago o la transferencia, que es la que resulta gravada. El legislador parte del supuesto, cierto, de que, en el sistema financiero, toda transacción que implique la realización de un pago o una transferencia a un tercero da lugar a una nota débito en alguno de los sistemas de cuentas de la entidad, momento en el que se materializa el hecho gravado”.

Así las cosas, en suma es la norma tributaria en su integridad, puesta en el contexto normativo y situacional en el que está inserta cada ley, ordenanza o acuerdo, la que debe satisfacer el principio de certeza y claridad en la predeterminación de los elementos esenciales del tributo, y no cada palabra tomada fragmentaria o aisladamente.

Hechas las anteriores consideraciones, la Corte procede a decidir si los vocablos “reales productivos”, en el contexto de la norma en la que fueron insertos, y de la ley que los usó para calificar la deducción bajo análisis, violan el principio de certeza y claridad en la predeterminación de los elementos esenciales de la obligación tributaria.

5. Las expresiones “reales productivos” son indeterminadas, pero razonablemente determinables

5.1. Antes de analizar los adjetivos “reales productivos” previstos en los artículos 68 de la Ley 863 de 2003 y 8 de la Ley 1111 de 2006, conviene precisar previamente si una deducción como la contemplada tiene incidencia en la delimitación de la base gravable. Pues esa es una premisa indispensable para proceder a determinar si han desconocido los principios de claridad y certeza en la predeterminación de los elementos esenciales de la obligación tributaria.

Al respecto debe tenerse en cuenta que el Decreto Ley 624 de 1989 “Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”, consagra todo el Libro I a regular el impuesto de Renta y Complementarios, que a la luz del artículo 5° del mismo Estatuto “se considera como un solo tributo”. El Libro I está dividido en seis títulos, el primero de los cuales está dedicado a la ‘Renta’. El Título I del Libro I, por su parte, está compuesto de once Capítulos. Los Capítulos III y IV están dedicados respectivamente a la ‘Renta Bruta’ y a ‘Rentas Brutas Especiales’. A su vez, el capítulo V esta destinado a regular ‘Deducciones’. Este capítulo está compuesto por los artículos del 104 al 177-2, de modo que las expresiones demandadas hacen parte de este último capítulo, pues están enmarcadas -o lo han estado- en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario.

Las deducciones contempladas en el Capítulo V, del Título I, Libro I del Estatuto inciden en la determinación de la base gravable (en la renta líquida gravable) del impuesto sobre la renta, cuando menos si esta se determina con fundamento en lo dispuesto por los artículos 26 y 178 del Estatuto Tributario, que la definen como aquella que se obtiene después de restar las deducciones a la renta bruta, salvo las excepciones legales.³⁶ Así, de acuerdo con el artículo 178:

La renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas respectivas, salvo cuando

existan rentas exentas, en cuyo caso se restan para determinar la renta gravable”.

Las deducciones a la renta bruta, en este sentido, por tener la virtualidad de incidir en la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta, están reservadas en tiempos de paz al Congreso de la República.³⁷

5.2. Aclarado que las deducciones tienen incidencia en la determinación de la base gravable del impuesto de renta y complementarios, debe la Corte decidir si los vocablos “reales productivos”, empleados por las normas bajo examen para configurar la deducción al impuesto sobre la renta, adolecen de una indeterminación de tanta envergadura, que violan el principio de certeza y claridad en la predeterminación de la base gravable. Porque, como se ha señalado, no cualquier imprecisión en la configuración tributaria da lugar a la declaratoria de inconstitucionalidad de la misma. Sólo podrá dársele ese tratamiento a aquella expresión que aún después de ser dilucidada de acuerdo con cánones aceptables de interpretación jurídica, siga siendo tan oscura que ni siquiera insertándola en un contexto normativo y situacional específico se logra esclarecer. En consecuencia, resulta necesario interpretar los términos demandados y, luego, proceder a insertarlos en el contexto situacional en el que se expidió la norma que los contempla, para establecer si es posible atribuirles un sentido razonable. Si así es, la demanda debe ser desestimada y las expresiones acusadas, declaradas exequibles.

Como se puso de presente en el punto anterior, el Capítulo V entero del Título I, Libro I del Estatuto Tributario contempla las ‘Deducciones’. Dentro de ese capítulo hay diversas clases de inversiones, y una clase especial está compuesta por las que podrían llamarse “Deducciones especiales por Inversiones”. A esta categoría pertenece la Deducción por inversión en activos fijos, que fue creada por el artículo 68 de la Ley 863 de 2003, y contemplada en el artículo 158-3 del Estatuto, luego modificado por el artículo 8 de la Ley 1111 de 2006. La deducción tiene lugar cuando la persona realiza efectivamente inversiones en “activos fijos reales productivos”. De modo que los adjetivos “reales productivos” son predicados de los activos fijos, sobre los cuales recayeron las inversiones efectivas.

En ese contexto, ¿qué debe entenderse por ‘activos fijos’? No hay elementos para concluir

que el legislador pretendió apartarse del sentido que el propio Estatuto le asignó a esa terminología en el artículo 60, que coincide además esencialmente con la definición técnica propia de las ciencias económicas. De acuerdo con el Estatuto Tributario, los activos fijos “o inmovilizados”, son aquellos “bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente” (art. 60 E.T.). A esta clase pertenecen todos los bienes que una determinada persona adquiere o crea para usarlos de forma duradera en el ejercicio de su actividad, como pueden ser por ejemplo, y en ciertos casos, los terrenos, el material de transporte, el mobiliario, las patentes, etcétera.

Para que la inversión en este tipo de activos pueda dar lugar a la deducción del artículo 158-3 del Estatuto, es necesario que verse sobre activos fijos “reales productivos”, lo que implica que no toda inversión en activos fijos da lugar a la deducción, sino sólo aquella que recae en activos fijos calificables como “reales productivos”. Por lo tanto, no cabría deducir las inversiones en activos fijos que no fueran reales, o que lo fueran pero no productivos. Las dos preguntas obvias que surgen a continuación son: ¿cuándo un activo fijo es real? y ¿cuándo un activo fijo real es productivo?

5.2.1. ¿Cuándo un activo fijo es real? La legislación tributaria no define específicamente qué debe entenderse por activo fijo “real”. Esta indefinición conduce a que sea posible entender su significado, cuando menos, de acuerdo con tres criterios.

En primer lugar, de conformidad con una interpretación de la palabra atendiendo a su uso natural o común,³⁸ dado el contexto en el que se encuentra el término, los activos fijos ‘reales’ serían aquellos que no son aparentes, ficticios, simulados o falsos.³⁹ No podría ser activo fijo real, según este criterio, un bien corporal (mueble o inmueble) o incorporal, si es de los que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, pues en ese caso, aunque se haga pasar por tal, la inversión versaría sobre bienes que no caen en la definición que da el artículo 60 de activos fijos. La atribución de un sentido usual a las palabras con que se expresa el legislador, es una operación razonable de interpretación de las normas jurídicas.

En segundo lugar, puede interpretarse el término “reales”, en un sentido técnico

propio de la ciencia económica.⁴⁰ Así, podría entenderse que los activos son reales, cuando no son financieros, y en ese sentido serían reales los bienes físicos tangibles, objeto de uso o de consumo, como los inmuebles o los metales preciosos.⁴¹

En tercer lugar podría interpretarse el término, de acuerdo con el sentido que se le ha dado en otras leyes. Por ejemplo, cabría entender que los activos fijos son “reales” en el mismo sentido en que son reales las cosas corporales, según el artículo 653 del Código Civil. En ese caso, los resultados no distan mucho de los que se hallaron con el uso técnico económico, pues el referido artículo, divide las clases posibles de bienes en corporales e incorpales, y aglutina dentro de la primera a todas aquellas cosas que puedan ser percibidas por los sentidos: “[c]orporales son las [cosas] que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro” (Subrayas fuera del texto). De ese modo, no serían reales todos los activos fijos, sino sólo los activos fijos corporales, muebles o inmuebles. Esa es la interpretación que le ha dado al término la Sección Cuarta del Consejo de Estado.⁴²

Ahora bien, es verdad que en otras disposiciones del mismo Estatuto, el vocablo “reales” se emplea en contextos en que se hace referencia a cosas incorpales, como en el artículo 664, que define a estas últimas como “derechos reales o personales”.⁴³ De acuerdo con esta interpretación también serían reales las cosas incorpales, de suerte que cabría hablar de cosas incorpales (derechos) reales y de cosas incorpales (derechos) personales. De esa constatación puede obtenerse una de dos conclusiones. Una primera conclusión posible sería entender que el Código Civil empleó de un modo inconsistente el término “real(es)”, pues primero lo usó para aplicarlo exclusivamente a las cosas corporales, y luego para adjetivar una clase de cosas incorpales. Una segunda conclusión sería, en cambio, que el legislador usó el referido vocablo en diferentes contextos y que, en consecuencia, le atribuyó distintos sentidos. Esta última parecería, en efecto, la conclusión más razonable. En primer lugar, porque no existe una definición expresa en la ley de los términos “real” o “reales”. Y, en segundo lugar, porque de acuerdo con el propio Código Civil, cuando hay usos inconsistentes en un cuerpo jurídico, “[e]l contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.” (art. 30)

Pero, si es cierto que el legislador civil usó en diferentes sentidos los términos “real” o “reales”, entonces los activos fijos serían “reales” en dos sentidos diversos, de acuerdo con el uso que hace de ese término el legislador civil: activos fijos “reales”, cuando no tienen existencia sensible, podrían muy bien ser los activos fijos no corporales; y, más específicamente, los activos fijos no corporales constitutivos de derechos reales. De modo que la norma demandada, también podría referirse a inversiones efectivas realizadas sobre derechos “que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente” -activos fijos-, que se tienen “sobre una cosa sin respecto a determinada persona” (art. 655 CC.) -reales-.

5.2.2. ¿Cuándo un activo fijo real es productivo? Ahora bien, queda por definir cuándo un activo fijo real es productivo. También es posible advertir que este término no está definido de manera expresa en la ley tributaria, razón por la cual está sujeto a diversas interpretaciones.

Desde un punto de vista general, con arreglo a uno de los usos posibles que puede dársele comúnmente al término, un activo fijo real podría ser productivo si participa de cualquier forma -remota o inmediata, directa o indirecta, permanente o transitoria, continua o discontinua- en el proceso productivo. En ese contexto, activos fijos reales productivos podrían ser, por ejemplo, los terrenos en los que está construida una empresa, algunos muebles como los escritorios, etcétera.

Si se estrecha un poco más el ámbito de interpretación, y se lo relaciona en sentido menos laxo con el uso técnico que se le da al término en el contexto de las ciencias económicas, un activo fijo real podría caracterizarse como productivo si participa de forma directa y permanente en el proceso productivo. Es decir, si el activo fijo real puede caracterizarse de algún modo racional como factor de producción (materia prima, trabajo y bienes de producción o de capital) en un proceso de transformación de bienes y servicios, que les añade valor.

Sin embargo, aún es posible exponer una interpretación más restringida, y que limite el significado de los activos fijos reales productivos a las hipótesis en las cuales aquellos, además de participar de forma directa y permanente en el proceso de producción, sean bienes de capital. Es decir, si además de participar de manera directa y permanente

en el proceso de producción, son bienes que (i) se usan para producir otros bienes, (ii) no están llamados a satisfacer una necesidad del consumidor final, como sí lo hace otra especie de bienes (los bienes de consumo), y (iii) se deprecian en el proceso de producción. Un ejemplo típico de bienes de capital es el de las maquinarias, en ciertos contextos.

5.3. De lo anterior puede concluirse que los vocablos “reales productivos”, como quizá todas las demás normas del ordenamiento tributario, no tienen un único sentido evidente. Pero eso no quiere decir que cualquier significado que se les atribuya a dichos términos sea arbitrario. Los vocablos acusados pueden ser razonablemente interpretados, aún en abstracto y sustrayéndolos del contexto de creación de la norma en la cual están insertos, con arreglo a cánones aceptables de interpretación de las normas jurídicas. Con todo, es posible precisar aún más el ámbito de significado de las expresiones demandadas, si se las inserta en el contexto situacional de creación de la norma jurídica que las contiene.⁴⁴

En efecto, de acuerdo con el contexto de creación de la norma, es posible concluir que los activos fijos reales productivos son sólo los activos fijos tangibles de capital. Tal como reposa en los antecedentes legislativos que condujeron a la expedición de la Ley 863 de 2003, la deducción a que viene refiriéndose estaba planteada originalmente de modo que beneficiara a los inversionistas en activos reales productivos, entendiendo por estos últimos aquellos que pudieran caracterizarse como bienes tangibles de capital.⁴⁵ Según la ponencia para primer debate del proyecto de ley 155 Cámara y 134 Senado, la norma sería introducida en el artículo 177 del Estatuto y su texto diría (se subraya lo correspondiente):

“Artículo 10. Deducción por reinversión de utilidades. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

Artículo 172. Deducción por reinversión de utilidades. Para los años gravables 2004 a 2007 inclusive, las personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta que reinviertan utilidades del período gravable en activos reales productivos, tendrán derecho a deducir el 28.6% del valor de dichas inversiones, que es equivalente a una tarifa del veinticinco por ciento (25%) del Impuesto sobre la Renta. La reinversión efectuada debe

mantenerse como mínimo por siete años.

Las pérdidas fiscales a que se refiere el artículo 147 de este Estatuto, generadas por la deducción de la reinversión de utilidades no podrán compensarse.

Para efectos de lo previsto en este artículo se considera reinversión en activos reales productivos, la adquisición de nuevos bienes de capital consistentes en maquinaria y equipo productivo.

El texto del proyecto inicial no permaneció invariable. Desde el segundo debate fue suprimida la especificación de los activos reales productivos que garantizaban una deducción si la persona reinvertía en ellos, sin que se encuentre en las gacetas respectivas⁴⁷ ninguna referencia que explique las razones de la modificación. Sin embargo, la finalidad siguió siendo la misma, incentivar el crecimiento de la economía, por el camino de beneficiar la inversión en bienes de capital. Así se puede deducir del hecho de que, finalmente, la Ley 863 de 2003 lleva como título: “[p]or la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas”, y de que, a lo largo de los debates legislativos, se hizo énfasis en el carácter impositivo de las obligaciones tributarias que contenía el proyecto, pero a la vez en el interés de incentivar la economía. Por ese motivo, en otro momento del debate, uno de los ponentes puso de manifiesto: “[a]unque los medios de comunicación y la opinión pública, en aras de la brevedad, se han referido a este proyecto como un nuevo proyecto de ‘reforma tributaria’, la verdad es que el proyecto trasciende el contexto de lo puramente tributario, y, (tal y como su nombre lo indica, y tal y como se explicó claramente tanto en la exposición de motivos como en la ponencia para primer debate), procura lograr un saneamiento integral de las finanzas públicas, e introducir en nuestro ordenamiento medidas que estimulan el crecimiento económico.⁴⁸

5.4. Por su parte, la Sección Cuarta del Consejo de Estado en reiterada jurisprudencia ha sostenido que la deducción especial consagrada por el legislador para los contribuyentes del impuesto de renta que decidan invertir en activos fijos reales productivos busca estimular la inversión y el aumento de la capacidad productiva del país, con el consecuente incremento de la rentabilidad del contribuyente, y ha precisado en los

siguientes términos el alcance de los términos que, en la demanda, el ciudadano estima indeterminables y, por lo tanto, inconstitucionales:

“[a] juicio de la Sala, cuando el legislador especificó que la deducción sólo recaía en la adquisición de “activos fijos reales productivos”, sí hizo una distinción, pues, excluyó del beneficio aquellos activos que no son fijos, o no son reales o no son productivos. De manera, que no es cualquier bien que adquiera el contribuyente, debe tratarse de aquél que por definición tenga esas condiciones. Es decir, se adquiera para formar parte del patrimonio del contribuyente y se incorpore a la actividad productora de renta.

La primera condición, es que se trate de activos fijos, lo que excluye a los activos movibles. Los activos fijos se definen fiscalmente como aquellos “bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente” (artículo 60 Estatuto Tributario).

Como se observa, los activos fijos pueden ser tanto corporales o incorporales. El artículo 653 del Código Civil, señala que “Los bienes consisten en cosas corporales o incorporales. Corporales son las que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro. Incorporales las que consisten en meros derechos, como los créditos y las servidumbres activas”.

Ahora bien, la segunda condición es que se trate de activos reales, lo cual conforme a la definición que se acaba de transcribir, es una característica que solamente se predica de los “bienes corporales”, éstos son, los bienes tangibles y quedan excluidos por tanto los bienes intangibles.

Finalmente, debe tenerse la cualidad o condición de ser “productivos”. La Sala en la sentencia mencionada precisó que esa condición implicaba “que entre lo producido y los bienes empleados para ello, debe existir una relación directa y permanente, de suerte que sean indispensables para su ejecución. Ello necesariamente excluye los activos fijos que participan de manera indirecta en el proceso productivo, como son los muebles y equipos destinados a la parte administrativa y gerencial.”

(...)

En efecto, aunque, los bienes incorporales o intangibles, tales como ciertos derechos, propiedades intelectuales o informáticas o sistemas técnicos, forman parte del patrimonio, tienen la calidad de ser activos fijos y de igual manera, participar en la realización del proceso productivo de la empresa, lo cierto, es que el legislador fue claro al especificar concretamente el tipo de activos sobre los cuales recae la deducción, al señalar que se trataba de activos reales.”⁴⁹

5.5. En suma, la norma demandada, si bien contiene enunciados polisémicos (“reales productivos”), no por eso puede ser declarada inconstitucional. Puesto el enunciado que los contempla en el contexto de su creación, se advierte que los términos empleados para configurar la deducción pueden recibir una interpretación razonable y, por tanto, no deben ser declarados inexecutable. Una decisión distinta socavaría irremediablemente la libertad de configuración de la política fiscal que está en cabeza del Congreso de la República y, de paso, su poder para fijar las directrices que orientan la intervención del Estado en la economía (art. 334).

5.6. Por lo demás, la facultad que se le confiere al Gobierno Nacional de reglamentar la referida deducción, no es una delegación que supere el ámbito de competencia que le depara el artículo 189 numeral 11 de la Constitución, para expedir los “decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes”. Las reglamentaciones que de una determinada ley expida el Gobierno no tendrían, por más que el legislador así lo buscara en alguna hipótesis irreal e imaginable, la capacidad de alterar el contenido de una ley en el sentido de transformarla en algo sustancial y radicalmente distinto de como quedó configurada por el Congreso de la República. Mucho menos va a tener esa potencialidad si las reglamentaciones a que se refiere una ley –como en este caso– son meras redundancias normativas de una facultad que ya de suyo le pertenece al Gobierno Nacional en virtud de expresa norma constitucional. Por lo demás, si por hipótesis se pensara en una reglamentación encaminada a transformar la ley en un sentido radical y evidente, sería la reglamentación, y no la ley, la que estaría contraviniendo los mandatos superiores, pues no existe ni la más mínima o remota posibilidad de que una reglamentación condicione la validez de una ley a la que dice estar desarrollando debidamente para su cumplida ejecución. En ese sentido, la reglamentación a la que se refieren las normas demandadas, debe estar orientada a determinar, por ejemplo, cuáles condiciones debe reunir el inversor en activos

fijos reales productivos para beneficiarse de la deducción, y también a establecer cómo pueden acreditarse esas condiciones ante la entidad administrativa encargada de recaudar los impuestos sobre la renta y complementarios, pero no a expandir el ámbito predeterminado con la suficiente claridad y certeza por el legislador.

5.7. En consecuencia, la Corte declarará exequibles las expresiones demandadas, por los cargos que se analizaron en esta providencia.

VII. DECISIÓN

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

RESUELVE

Declarar EXEQUIBLES las expresiones “reales productivos” y “[e]l Gobierno Nacional reglamentará la deducción contemplada en este artículo”, contenidas en el artículo 68 de la Ley 863 de 2003, así como las expresiones “reales productivos” y “de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional”, contenidas en el artículo 8 de la Ley 1111 de 2006, por los cargos analizados en la presente providencia.

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

NILSON PINILLA PINILLA

Presidente

MARIA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrada

MAURICIO GONZALEZ CUERVO

Magistrado

JUAN CARLOS HENAO PEREZ

Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

JORGE IVAN PALACIO PALACIO

Magistrado

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB

Magistrado

Ausente con permiso.

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Magistrado

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

Secretaria General

1 Dice la Ley 1111 de 2006: "ARTÍCULO 8o. Modifícase el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, el cual queda así: // Artículo 158-3. Deducción por inversión en activos fijos. A partir del 1o de enero de 2007, las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el cuarenta por ciento (40%) del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos, aun bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional. Los contribuyentes que hagan uso de esta deducción no podrán acogerse al beneficio previsto en el artículo 689-1 de este Estatuto. // La utilización de esta deducción no genera utilidad gravada en cabeza de los socios o accionistas. // La deducción por

inversión en activos fijos sólo podrá aplicarse con ocasión de aquellos activos fijos adquiridos que no hayan sido objeto de transacción alguna entre las demás empresas filiales o vinculadas accionariamente o con la misma composición mayoritaria de accionistas, y la declarante, en el evento en que las hubiere. // PARÁGRAFO. Los contribuyentes que adquieran activos fijos depreciables a partir del 1o de enero de 2007 y utilicen la deducción aquí establecida, sólo podrán depreciar dichos activos por el sistema de línea recta de conformidad con lo establecido en este Estatuto.”

2 M.P. Rodrigo Escobar Gil.

3 Textualmente dijo la Corporación, en aquella oportunidad: “[e]l actor considera que el apartado acusado viola el principio de legalidad tributaria, en razón a que las expresiones “inversiones efectivas”, “año gravable” y, especialmente, “activos fijos reales productivos” no constituyen claros referentes legales, susceptibles de desarrollo por el Gobierno Nacional, sino tenues referentes legislativos. En consecuencia, la potestad prevista por el Congreso, en el sentido de indicar que el Ejecutivo reglamentaría la deducción contemplada en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, desborda los límites de la facultad reglamentaria, prevista en el artículo 189-11 Superior, y, en consecuencia, configura el traspaso de la competencia, privativa del Congreso, para fijar los hechos y las bases gravables de los tributos del orden nacional, conforme lo ordena el artículo 338 C.P.”

4 “La claridad de la demanda es un requisito indispensable para establecer la conducencia del concepto de la violación, pues aunque “el carácter popular de la acción de inconstitucionalidad, [por regla general], releva al ciudadano que la ejerce de hacer una exposición erudita y técnica sobre las razones de oposición entre la norma que acusa y el Estatuto Fundamental”, no lo excusa del deber de seguir un hilo conductor en la argumentación que permita al lector comprender el contenido de su demanda y las justificaciones en las que se basa.” Cfr, Sentencia C-1052 de 2001, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

5 Que “sean ciertas significa que la demanda recaiga sobre una proposición jurídica real y existente y no simplemente [sobre una] deducida por el actor, o implícita” e incluso sobre otras normas vigentes que, en todo caso, no son el objeto concreto de la

demanda. Así, el ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad supone la confrontación del texto constitucional con una norma legal que tiene un contenido verificable a partir de la interpretación de su propio texto; “esa técnica de control difiere, entonces, de aquella [otra] encaminada a establecer proposiciones inexistentes, que no han sido suministradas por el legislador, para pretender deducir la inconstitucionalidad de las mismas cuando del texto normativo no se desprenden.” Sentencia C-1052 de 2001, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. También la Sentencia C-587 de 1995, M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

6 “Las razones son específicas si definen con claridad la manera como la disposición acusada desconoce o vulnera la Carta Política a través “de la formulación de por lo menos un cargo constitucional concreto contra la norma demandada”⁶. El juicio de constitucionalidad se fundamenta en la necesidad de establecer si realmente existe una oposición objetiva y verificable entre el contenido de la ley y el texto de la Constitución Política, resultando inadmisibles que se deba resolver sobre su inexecutable a partir de argumentos “vagos, indeterminados, indirectos, abstractos y globales” que no se relacionan concreta y directamente con las disposiciones que se acusan. Sin duda, esta omisión de concretar la acusación impide que se desarrolle la discusión propia del juicio de constitucionalidad.” Sentencias C-1052 de 2001, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. Cfr., además de otras, las Sentencias C-447 de 1997, M.P. Alejandro Martínez Caballero, C-898 de 2001, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

7 “La pertinencia también es un elemento esencial de las razones que se exponen en la demanda de inconstitucionalidad. Esto quiere decir que el reproche formulado por el peticionario debe ser de naturaleza constitucional, es decir, fundado en la apreciación del contenido de una norma Superior que se expone y se enfrenta al precepto demandado. En este orden de ideas, son inaceptables los argumentos que se formulan a partir de consideraciones puramente legales y doctrinarias, o aquellos otros que se limitan a expresar puntos de vista subjetivos en los que “el demandante en realidad no está acusando el contenido de la norma sino que está utilizando la acción pública para resolver un problema particular, como podría ser la indebida aplicación de la disposición en un caso específico”; tampoco prosperarán las acusaciones que fundan el reparo contra la norma demandada en un análisis de conveniencia, calificándola “de inocua, innecesaria, o reiterativa”⁷ a partir de una valoración parcial de sus efectos.”

Sentencia C-1052 de 2001, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. Véanse también las Sentencias C-504 de 1995 y C-587 de 1995, M.P. José Gregorio Hernández Galindo, C-447 de 1997, M.P. Alejandro Martínez Caballero, C-100 de 2007, M.P. Álvaro Tafur Galvis.

8 “La suficiencia que se predica de las razones de la demanda de inconstitucionalidad guarda relación, en primer lugar, con la exposición de todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio de constitucionalidad respecto del precepto objeto de reproche; así, por ejemplo, cuando se estime que el trámite impuesto por la Constitución para la expedición del acto demandado ha sido quebrantado, se tendrá que referir de qué procedimiento se trata y en qué consistió su vulneración (artículo 2 numeral 4 del Decreto 2067 de 1991), circunstancia que supone una referencia mínima a los hechos que ilustre a la Corte sobre la fundamentación de tales asertos, así no se aporten todas las pruebas y éstas sean tan sólo pedidas por el demandante. Por otra parte, la suficiencia del razonamiento apela directamente al alcance persuasivo de la demanda, esto es, a la presentación de argumentos que, aunque no logren prime facie convencer al magistrado de que la norma es contraria a la Constitución, si despiertan una duda mínima sobre la constitucionalidad de la norma impugnada, de tal manera que inicia realmente un proceso dirigido a desvirtuar la presunción de constitucionalidad que ampara a toda norma legal y hace necesario un pronunciamiento por parte de la Corte Constitucional.” Sentencia C-1052 de 2001, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

9 Sentencia C-1031 de 2002, M.P. Rodrigo Escobar Gil. En esta providencia, la Corte Constitucional se inhibió de emitir un pronunciamiento de fondo sobre un cargo por violación del derecho a la igualdad, porque el demandante se limitó a señalar un tratamiento diferenciado. Este criterio fue reiterado, por ejemplo, en la Sentencia C-401 de 2007, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa, en la cual la Corte se inhibió de pronunciarse sobre el mérito de una demanda que acusaba una disposición de violar el principio de igualdad porque “los demandantes tampoco dieron cumplimiento a los requisitos, particularmente exigentes, de las demandas de inconstitucionalidad que se fundamentan en cargos por violación del derecho a la igualdad, según fueron señalados en la sentencia C-1031 de 2002”. Estas razones mínimas, deben ser el resultado de una respuesta a esas tres preguntas básicas, como lo señaló la Corte en las

Sentencias C-022 de 1996, M.P. Carlos Gaviria Díaz y C-673 de 2001, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

10 Tres preguntas básicas indispensables, que deben ser resueltas por la Corte Constitucional para resolver un cargo por violación del principio de igualdad. Véanse las Sentencias C-022 de 1996, M.P. Carlos Gaviria Díaz y C-673 de 2001 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. Pero la Corte Constitucional sólo puede admitir y resolver de fondo una demanda, si el demandante delimita adecuadamente su cargo, por la vía de ofrecer un principio de respuesta mínimo a esos tres interrogantes.

11 Sentencia C-447 de 1997, M.P. Alejandro Martínez Caballero.

12 Demanda que no fue decidida de fondo, sino que terminó con un pronunciamiento inhibitorio en la Sentencia C-1140 de 2008, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

13 Cfr., Sentencia C-397 de 1995, M.P. José Gregorio Hernández Galindo, la cual estableció que “la Corte no solamente debe velar por la constitucionalidad de las disposiciones legales que están rigiendo sino que igualmente le atañe, en virtud de su delicada responsabilidad como guardiana de la prevalencia del Estatuto Fundamental, evitar que normas pretéritas ya no vigentes, pero inconstitucionales, proyecten sus consecuencias jurídicas hacia el futuro”. Además, véase la Sentencia C-1144 de 2000, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

14 Por una parte, el artículo 68 de la Ley 863 de 2003 estableció: “El Gobierno Nacional reglamentará la deducción contemplada en este artículo” (Subrayas fuera del texto). Por la otra, el artículo 8 de la Ley 1111 de 2006 preceptúa que “[a] partir del 1o de enero de 2007, las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el cuarenta por ciento (40%) del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos, aun bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional.” (Subrayas fuera del texto).

15 Sentencia C-1140 de 2008, M.P. Jaime Córdoba Triviño. En esta providencia, la Corte no efectuó la integración de la proposición jurídica completa por entender que no se ajustaba de modo estricto a ninguna de las causales que ha establecido la jurisprudencia

para hacerlo y porque, de haberlo hecho, la integración habría supuesto un desbordamiento de las facultas estricta y precisamente concedidas por el Constituyente a la Corte: “cuando el cargo no está debidamente construido, la opción de la integración normativa constituiría un desborde en el ejercicio de las competencias que la Constitución adscribe a esta Corporación.”

16 Sentencia C-871 de 2003, M.P. Clara Inés Vargas Hernández, en la cual la Corte enunció las condiciones que hacen procedente una integración de la proposición jurídica adecuadamente.

18 Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Expediente 11001-03-27-000-2005-00026-00(15400), Consejera Ponente Ligia López Díaz.

19 Cfr., sobre el carácter pluralista de los órganos de representación que están llamados a regular la esencia de los tributos, las Sentencias C-084 de 1995, M.P. Alejandro Martínez Caballero y C-569 de 2000, M.P. Carlos Gaviria Díaz. Acerca de la legitimidad de estos órganos para crear, modificar o suprimir tributos, en la Sentencia C-246 de 1995, M.P. José Gregorio Hernández Galindo, la Corte interpretó que los órganos de representación popular pluralistas no sólo eran los competentes para decretar tributos, sino también para modificarlos o suprimirlos. Dijo, sobre el particular: “[e]s evidente que la Constitución de 1991 prohibió al Congreso conferir facultades en materia tributaria, no solamente en cuanto a la creación de impuestos sino en punto de su modificación, los aumentos y disminuciones, la supresión y la sustitución de los mismos, ya que reservó a la Rama Legislativa la atribución de adoptar decisiones al respecto.”

20 El artículo 150 numeral 12 dispone: “[c]orresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: (...) 12. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”. Por su parte, el artículo 338, en el apartado respectivo, dispone: “[e]n tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales.”

21 Al respecto, la Sentencia C-084 de 1995, M.P. Alejandro Martínez Caballero señaló que el artículo 338 constitucional “consagra el principio de la

predeterminación de los tributos, ya que fija los elementos mínimos que debe contener el acto jurídico que impone la contribución para poder ser válido”. Véase, más adelante, la Sentencia C-114 de 2006, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

22 Cfr., Sentencia C-413 de 1996, M.P. José Gregorio Hernández Galindo, en la cual la Corte, al estudiar las competencias de las Asambleas y de los Concejos en materia tributaria, especificó que las fórmulas empleadas por los artículos 300 numeral 4 y 311 numeral 4 de la Constitución, de acuerdo con las cuales a estas autoridades les correspondía expedir normas tributarias con sujeción a la ley, eran manifestación del principio de legalidad de los tributos y no una norma que pudiera dar lugar “a la absorción de la facultad por parte del Congreso, de tal manera que las asambleas y los concejos deban ceder absolutamente su poder de imposición al legislador”. Por su parte, en la Sentencia C-1097 de 2001, M.P. Jaime Araújo Rentería, la Corte advirtió que el principio de legalidad significaba en este ámbito, que si una ley autorizaba a las asambleas o los concejos para crear un tributo, estas estaban en libertad de hacerlo, pero en cualquier caso si lo hacían debían sujetarse a lo dispuesto sobre el mismo en la ley y en la Constitución.

23 M.P. Alejandro Martínez Caballero. Reiterado entre otras en las sentencias C-227 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño; C-155 de 2003, M.P. Eduardo Montealegre Lynett; C-690 de 2003, M.P. Rodrigo Escobar Gil; y C-1043 de 2003, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

24 Al respecto ha puesto de presente la Sala, en otro contexto normativo como el sancionatorio, que requiere sin embargo, al igual que el tributario, un nivel preciso de certeza y claridad en los elementos del tipo, la existencia en el sistema jurídico de disposiciones normativas que contemplan conceptos jurídicos indeterminados, incluso con un alto grado de vaguedad o ambigüedad. Ver, entre otras, las sentencias C-373 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño, C-098 de 2003, M.P. Jaime Araújo Rentería, C-431 de 2004, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra, C-570 de 2004, M.P. Manuel José Cepeda, C-537 de 2005, M.P. Alfredo Beltrán Sierra, C-393 de 2006, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

25 Nino, Carlos Santiago. Fundamentos de derecho constitucional. Buenos Aires, Astrea, 1992, p. 89.

26 Cfr., Sentencia C-253 de 1995, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, en la cual la Corte

estudiaba la conformidad con el principio de predeterminación tributaria una determinada regulación legal del sujeto pasivo de una contribución parafiscal. Ver también, entre otras, las sentencias C-583 de 1996, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa; C-488 de 2000, M.P. Carlos Gaviria Díaz; C-597 de 2000, M.P. Álvaro Tafur Galvis; C-155 de 2003, M.P. Eduardo Montealegre Lynett; C-474 de 2003, M.P. Eduardo Montealegre Lynett; y C-690 de 2003, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

27 Al estudiar el nivel de precisión de un hecho generador del impuesto al valor agregado, la Corte en la Sentencia C-488 de 2000, M.P. Carlos Gaviria Díaz, aseveró que “[l]a ambigüedad y confusión de las expresiones que se utilicen en la descripción de los elementos del tributo puede conducir a la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos respectivos, únicamente en aquellos casos en que no es posible, de acuerdo con las reglas generales de interpretación de las leyes, determinarlos.” Reiterada en las sentencias C-690 de 2003 y C-114 de 2006, M.P. Rodrigo Escobar Gil, y en las sentencias C-121 de 2006 y C-1153 de 2008, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

28 C-253 de 1995, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

29 *Ibíd.*

30 Sentencia C-018 de 2007, M.P. Nilson Pinilla Pinilla.

31 M.P. Carlos Gaviria Díaz.

32 M.P. Rodrigo Escobar Gil.

33 M.P. Carlos Gaviria Díaz.

34 Sentencia C-220 de 1996, M.P. Carlos Gaviria Díaz.

35 M.P. Rodrigo Escobar Gil.

36 Recuérdese que la base gravable del impuesto sobre la renta también puede ser obtenida con fundamento en la renta líquida presuntiva, como lo dispone el artículo 188 del Estatuto, que a la letra dice: “Base y porcentaje de renta presuntiva. Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume que la renta líquida del

contribuyente no es inferior al tres por ciento (3%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior”. Sobre los sistemas de determinación de la renta líquida, y los casos en los cuales procede determinarla con uno u otro sistema, véase la Sentencia C-583 de 1996, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa). Por su parte, el artículo 26 del Estatuto Tributario dice: “Los ingresos son base de la renta líquida. La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.” Asimismo, sobre las deducciones al impuesto sobre la renta y complementarios, puede verse la Sentencia C-1003 de 2004, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

37 Sobre la reserva legal de las deducciones tributarias, la Corte Constitucional, en la Sentencia C-1003 de 2004, M.P. Jaime Córdoba Triviño, estableció que las deducciones estaban reservadas institucionalmente al Congreso, y que el legislador, con el ánimo de incentivar determinadas actividades y sectores de la economía, estaba facultado por la Carta para establecer deducciones: “[e]n tratándose de las deducciones, ha de reiterarse que su establecimiento y derogación son un desarrollo de las atribuciones propias del legislador en materia tributaria, por manera que su limitación no implica per se la configuración de un impuesto confiscatorio ni una violación del principio de equidad. Tales limitaciones, ha manifestado la Corte, “pueden tener también otras finalidades de política económica general, como estimular ciertas actividades o desestimular otras, pues la política tributaria no tiene como única meta financiar los gastos de las autoridades públicas sino que es también una de las maneras como el Estado interviene en la economía (CP art. 334)37.|| Conviene recordar que las deducciones son un concepto de creación legal y se refieren a ciertos beneficios que puede conceder el legislador, es decir, aquellas partidas que la ley permite restar de la renta bruta para obtener la renta líquida. Esas deducciones si bien se encuentran dentro de la órbita propia del legislador y constituyen un beneficio otorgado a favor de los

contribuyentes, pueden ser derogadas, disminuidas o ampliadas por el legislador, sin que por ese sólo motivo resulten contrarias a la Constitución”.

38 El Código Civil enuncia esta forma de interpretación en el artículo 28: “[l]as palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras.”

40 De acuerdo con el Código Civil, por ejemplo, las palabras usadas por el legislador, cuando se inserten en la regulación de una materia tratada por determinada ciencia o arte, pueden interpretarse también de acuerdo con el uso técnico que se le dé a las mismas. Dice el artículo 29 que “[l]as palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte.”

41 Cfr., por ejemplo: Tamames, Ramón y Santiago Gallego. Voz “Activos reales”, en Diccionario de Economía y Finanzas, Madrid, Alianza, Sexta Edición, 1993, p. 12.

42 Véanse las Sentencias del cinco (05) de julio y el ocho (08) de noviembre de dos mil siete (2007), expedientes 11001-03-27-000-2005-00026-00(15400) y 11001-03-27-000-2005-00005-00(15212) respectivamente, Consejo de Estado. Sección Cuarta. CP. Ligia López Díaz. En un pie de página de la primera sentencia citada, el Consejo dice expresamente: “[l]os bienes “reales” son los “corporales”, definidos en el artículo 653 del Código Civil, como las cosas “que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos.”

43 Dice el Código Civil, en el artículo 664: “[l]as cosas incorporales son derechos reales o personales.”

44 Sobre la posibilidad de precisar el significado de los vocablos con la inserción de los mismos en una situación real, cfr., el siguiente ejemplo, planteado por Alf Ross: si se lee un letrero en el que se diga: “Por aquí sólo pueden entrar cuidadores con animales”, quizá se despierte una reacción de perplejidad, sobre el significado de los términos ‘cuidadores’ o del término ‘animales’. Pero si ese aviso está dispuesto a la entrada de una exhibición ganadera, difícilmente puede haber dudas de que por esa entrada no pueden pasar cuidadores de canarios. Alf Ross. Sobre el Derecho y la justicia. Trad. Genaro Carrió, Buenos Aires, Eudeba, 2005, pp.

146 y ss.

45 Gaceta del Congreso. No. 634, del jueves 27 de noviembre de 2003, p.5.

46 Ibídem, p.10.

47 Gacetas del Congreso. Nos. 634 de 2003, 667 de 2003, 690 de 2003, 691 de 2003, 699 de 2003, 27 de 2004, 28 de 2004, 036 de 2005.

48 Gaceta del Congreso. No. 692, del jueves 18 de diciembre de 2003, p. 1.

49 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. CP. Juan Ángel Palacio Hincapié. 24 de mayo de 2007. Rad. No. 11001-03-27-000-2004-00078-00(14898). Actor. Álvaro Andrés Díaz Palacios.