

ESTABILIDAD JURIDICA EN MATERIA DE DEDUCCION POR INVERSION EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS PARA LOS CONTRATOS CELEBRADOS CON ANTERIORIDAD AL 1º DE NOVIEMBRE DE 2010-Se ajusta a los preceptos constitucionales y no puede considerarse una trasgresión del principio de irretroactividad tributaria

IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA-Alcance

IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS-Contenido

IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS-Sujetos pasivos

DEDUCCION POR INVERSION EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS-Contenido

IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS-Deducciones especiales

ACTIVO REAL PRODUCTIVO-Concepto

CONTRATOS DE ESTABILIDAD JURIDICA-Objetivo

El objetivo de los contratos de estabilidad jurídica es promover inversiones nuevas y ampliar las ya existentes en el territorio nacional. A través de los mencionados contratos el Estado garantiza a los inversionistas que los suscriban, que si durante la vigencia se modifica en forma adversa a estos alguna de las normas que haya sido identificada en ellos como determinante de la inversión, estos tendrán derecho a que se les continúen aplicando por el término de duración del contrato respectivo. Así las cosas, en dicho tipo de convenios deberán indicarse de manera expresa y taxativa las normas y sus interpretaciones vinculantes realizadas por vía administrativa, que sean consideradas determinantes en la inversión. No obstante lo anterior, la Corte Constitucional estableció que la lectura constitucional del mencionado parámetro es que los órganos del Estado conservan plenamente sus competencias normativas, incluso sobre las disposiciones identificadas como determinantes en la inversión, sin perjuicio de las acciones judiciales a que tengan derecho los inversionistas.

CONTRATOS DE ESTABILIDAD JURIDICA-Contenido y alcance/CONTRATOS DE ESTABILIDAD

JURIDICA-Presupuestos que se deben cumplir

PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional

CRITERIO EXCEPCIONAL DE COMPARACION O TERTIUM COMPARATIONIS-Criterio para determinar si las situaciones o las personas son o no iguales

ESTABILIDAD JURIDICA EN MATERIA DE DEDUCCION POR INVERSION EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS PARA LOS CONTRATOS CELEBRADOS CON ANTERIORIDAD AL 1º DE NOVIEMBRE DE 2010-No genera un trato diferente entre los inversionistas que hayan solicitado contrato de estabilidad jurídica

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional/PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA-No puede ser absoluto cuando se trate de modificaciones que resulten benéficas al contribuyente/DERECHOS ADQUIRIDOS EN MATERIA TRIBUTARIA-Consolidación/SITUACIONES JURIDICAS CONSOLIDADAS-Efectos retroactivos de la Ley/EFFECTOS RETROACTIVOS A LEYES TRIBUTARIAS-Modulación de la excepción/PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA-Alcance

Acorde con la Constitución, el ordenamiento jurídico tributario se fundamenta en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Además la Carta sostiene que las leyes tributarias no pueden ser aplicadas con retroactividad. De igual manera se señala que las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo. La irretroactividad de la ley tributaria pretende en esencia salvaguardar el principio de seguridad jurídica. En efecto, el hecho de que la norma tributaria tenga como característica el ser antecedente a la producción de las consecuencias normativas que establece, garantiza que el beneficiario o destinatario de la disposición la conozca, impide que el receptor o receptores de la norma tributaria sean sorprendidos con el gravamen y salvaguarda el principio constitucional de legalidad. Si bien es cierto, el principio es general en relación con la irretroactividad de la ley tributaria, la Corte Constitucional ha entendido que su aplicación no puede ser absoluta, en aquellos eventos en los cuales se disponen modificaciones que resultan benéficas al contribuyente. Al respecto se señaló: “Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por

razones de justicia y equidad, si puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución. La prohibición contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas del contribuyente, modificando las regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: El que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe”. No obstante lo anterior, esta Corporación ha modulado la excepción citada, en el sentido de que la posibilidad de reconocer efectos retroactivos a leyes tributarias está atada a la presencia de situaciones jurídicas consolidadas. Al respecto se indicó que el concepto de derechos adquiridos está intrínsecamente vinculado con la garantía de protección de situaciones jurídicas consolidadas, lo cual a su vez, está relacionado con el principio de irretroactividad de la ley, según el cual los efectos retroactivos de las leyes en materia tributaria no pueden afectar situaciones ya reconocidas y cuyos efectos se hayan dado bajo una legislación anterior, por lo cual este principio prohíbe en materia de tributos que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo que se trate de una disposición favorable para el contribuyente.

ESTABILIDAD JURIDICA EN MATERIA DE DEDUCCION POR INVERSION EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS PARA LOS CONTRATOS CELEBRADOS CON ANTERIORIDAD AL 1º DE NOVIEMBRE DE 2010-Connotaciones de tipo contractual y tributario

Entiende esta Corporación que la expresión acusada tiene dos tipos de connotaciones, una contractual y otra tributaria. Contractual. La fecha fijada por la norma acusada, está indicando no solo un tiempo límite para hacer valer la deducción de la que se viene hablando sino que además parte de la base de que se ha realizado una solicitud de contrato de estabilidad jurídica. Así entonces, el contenido de la norma acusada – en esta proyección– regula una relación precontractual, esto es, determina un parámetro previo a la configuración de una relación contractual, como lo sería la de estabilidad jurídica. En otras palabras, aquel inversionista que antes de 1º de noviembre de 2010 hubiere solicitado contrato de estabilidad jurídica incluyendo la deducción que elimina el artículo 1º de la ley 1430 de 2010, podrá gozar de esta hasta por el término de tres años. Así las cosas, se regula una relación precontractual en el evento de que la solicitud de contrato de estabilidad jurídica se realice antes del 1º de noviembre de 2010 e incluya la deducción aludida. La expresión demandada agrega una nueva limitante a los contratos de estabilidad jurídica establecidos en el artículo 11 de la ley 963 de 2005. En efecto, dicha disposición establece la

imposibilidad de conceder estabilidad jurídica sobre normas relativas al régimen de seguridad social, la obligación de declarar y pagar los tributos o inversiones forzosas que el Gobierno Nacional decreta bajo estados de excepción; los impuestos indirectos; la regulación prudencial del sector financiero y el régimen tarifario de los servicios públicos. Se determina también que la estabilidad tampoco podrá recaer sobre las normas declaradas inconstitucionales o ilegales por los tribunales judiciales colombianos durante el término de duración de los contratos de estabilidad jurídica. Por consiguiente, una nueva limitante surge a dichos contratos a través de la ley 1430 de 2010 artículo 1°, consistente en que quien hubiere solicitado contrato de estabilidad jurídica incluyendo la deducción y lo hiciere después del 1° de noviembre de 2010, no podrá gozar de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, por mandato legal. En consecuencia, la expresión acusada regula el contenido posible de contratos de estabilidad jurídica. En este orden de ideas, la connotación contractual del contenido normativo acusado, no infringe el principio constitucional de irretroactividad de la ley tributaria, precisamente por cuanto esta especial proyección de la disposición jurídica hace referencia a asuntos contractuales y no tributarios. Tributaria. La norma acusada también tiene un contenido tributario. Una disposición de dicha naturaleza es aquella que guarda relación con el nacimiento, determinación y cumplimiento de las obligaciones pecuniarias a favor del Estado y a cargo de los particulares para contribuir al sostenimiento del Estado y al cumplimiento de sus obligaciones para la comunidad. De igual manera, puede señalar beneficios de carácter fiscal que se radican en favor de los contribuyentes. Ahora bien, el artículo 26 del Estatuto Tributario establece la manera en que se determina la renta líquida gravable. Al respecto se indica que esta proviene 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. Se agrega, que de la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. En consecuencia, la deducción por inversión en activos fijos reales productivos es un beneficio fiscal en favor de los inversionistas. Esta permite entonces ser restada de la renta bruta con el fin de obtener la renta líquida que será gravable. Por consiguiente, el beneficio mencionado hace parte de la depuración de la renta y del concepto de base gravable. Por ende, la posibilidad de hacer

efectiva la mencionada deducción otorga al contenido normativo acusado una connotación tributaria, lo que aparejaría de suyo la prohibición constitucional de aplicación retroactiva. Sin embargo, acorde con los aspectos jurídicos atrás referidos la posibilidad de reconocer efectos retroactivos a las leyes tributarias está atada a la presencia de situaciones jurídicas consolidadas. En el presente caso, la simple presentación de una solicitud de contrato de estabilidad jurídica que incluya la deducción - no genera un derecho adquirido y menos aún una situación jurídica consolidada. En consecuencia, solamente se está en presencia de la expectativa de realizar un contrato, en este caso de uno de estabilidad jurídica. Por ende, la aplicación retroactiva de la norma no está afectando una situación ya reconocida y consolidada, sino una simple expectativa en la formalización de un contrato. Solamente hasta que se presente ésta se estaría en presencia de un derecho adquirido y de una realidad jurídica.

PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGITIMA EN MATERIA TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional

SOLICITUD DE CONTRATOS DE ESTABILIDAD JURIDICA-Requisitos/SOLICITUD DE CONTRATOS DE ESTABILIDAD JURIDICA-No es una situación jurídica consolidada del solicitante, sino una simple expectativa de suscribir un contrato/CONTRATO DE ESTABILIDAD JURIDICA-La simple solicitud no garantiza que en efecto dicho contrato se suscriba y menos aún que se haga efectiva la deducción por inversión en activos fijos reales productivos/SOLICITUD DE CONTRATOS DE ESTABILIDAD JURIDICA-No vulnera el principio de confianza legítima por estar en presencia de simples expectativas

Referencia: D- 9028

Tema: Norma tributaria para el control y la competitividad. Eliminación de la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos.

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 1° (parcial) de la ley 1430 de 2010, por el cual se adiciona un párrafo al artículo 158-3 del Estatuto Tributario.

Demandante: Elsy Alexandra López Rodríguez.

Magistrado Ponente:

Bogotá, D. C., diez (10) de octubre de dos mil doce (2012)

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

S E N T E N C I A

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, la ciudadana Elsy Alexandra López Rodríguez, presentó demanda contra el artículo 1° de la ley 1430 de 2010, por la cual se adiciona un párrafo al artículo 158-3 del Estatuto Tributario, por vulnerar supuestamente el principio de igualdad ante la ley (art. 13), el principio de irretroactividad (art. 338) y el principio de buena fe y confianza legítima (art. 83); todos ellos vertidos en la Constitución Política.

Mediante auto de veinte (20) de Abril de 2012, la demanda presentada fue admitida por el Despacho.

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

II. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el texto de la disposición demandada, acorde con su publicación en el Diario Oficial No. 47.937 de 29 de Diciembre de 2010, y se subraya el aparte acusado:

“LEY 1430 DE 2010

Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad.

EL CONGRESO DE COLOMBIA,

DECRETA:

ARTÍCULO 1o. ELIMINACIÓN DEDUCCIÓN ESPECIAL POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS. Adiciónase el siguiente párrafo al artículo 158-3 del Estatuto Tributario:

PARÁGRAFO 3o. A partir del año gravable 2011, ningún contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios podrá hacer uso de la deducción de que trata este artículo.

Quienes con anterioridad al 1° de noviembre de 2010 hayan presentado solicitud de contratos de estabilidad jurídica, incluyendo estabilizar la deducción por inversión en activos fijos a que se refiere el presente artículo y cuya prima sea fijada con base en el valor total de la inversión objeto de estabilidad, podrán suscribir contrato de estabilidad jurídica en el que se incluya dicha deducción. En estos casos, el término de la estabilidad jurídica de la deducción especial no podrá ser superior tres (3) años”.

III. DEMANDA DE INEXEQUIBILIDAD

1. La expresión “con anterioridad a 1° de noviembre de 2010” contenida en el inciso 2 del párrafo primero del art. 158-3 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 1° de la ley 1430 de 2010, viola el principio constitucional de igualdad del art. 13 de la Constitución Política.

La expresión demandada es discriminatoria y viola el principio constitucional de igualdad, en perjuicio de los inversionistas que solicitaron la estabilidad de la deducción por inversiones en activos fijos reales productivos con posterioridad a la mencionada fecha, teniendo en cuenta que dicha deducción rigió hasta el 31 de diciembre de 2010 por corresponder a un impuesto de período como el impuesto de renta.

Del análisis de la ley 963 de 2005 “por la cual se instaure una ley de estabilidad jurídica para los inversionistas en Colombia” se concluye que el Congreso de la República estableció una igualdad formal y material para los inversionistas nacionales y extranjeros, los cuales tienen la posibilidad de acceder a que se mantengan las normas jurídicas y actos administrativos vigentes relevantes para su nueva inversión o ampliación de la misma, salvo aquellas normas excluidas legalmente. Significa lo anterior, que todos los inversionistas, sin excepción, deben observar los siguientes límites para efectos de llegar a la estabilización de normas jurídicas y actos administrativos, los cuales se resumen así: a) que las normas y actos administrativos no estén vigentes, es decir, que las normas jurídicas y actos administrativos, cuya estabilidad

se solicite deben formar parte del ordenamiento jurídico, b) que las mismas sean relevantes para la inversión que se pretende realizar, y c) que no versen sobre las regulaciones excluidas expresamente en el artículo 11 de la ley 693 de 2005.

Así las cosas, el tratamiento que se configuró en el art. 1° de la ley 1430 de 2010 es desigual, fáctica y jurídicamente, puesto que la norma solamente reconoce el derecho de acceder a la estabilidad de la mencionada deducción a quienes, por cualquier circunstancia, hubieren solicitado su estabilización antes del 1° de noviembre de 2010, sin señalar las razones por las cuales limitaba esta posibilidad a los inversionistas que pretendieran acceder a esa posibilidad a partir del 1° de noviembre de 2010 y hasta el 31 de diciembre del mismo año, teniendo en cuenta que hasta esta última fecha dicha deducción se encontraba vigente y, en ese sentido, los inversionistas no solamente podían hacer uso de la misma sino que también tenían derecho de solicitar su estabilidad.

2. La expresión “con anterioridad a 1° de noviembre de 2010” contenida en el inciso 2 del párrafo primero del art. 158-3 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 1° de la ley 1430 de 2010, viola los principios constitucionales de irretroactividad de la ley tributaria y confianza legítima.

2.1. Ausencia de Cosa Juzgada Constitucional respecto del presente cargo.

2.1.1. La Corte Constitucional mediante sentencia C-025 de 2012 se inhibió de proferir un fallo de fondo en relación con el cargo de la violación al principio de irretroactividad en contra de la norma acusada, señalando que el Alto Tribunal no era competente para conocer de la legalidad de la operación administrativa a través de la cual se realizó la publicación de la mencionada ley, y así, determinar la entrada en vigencia de las normas que regulan impuestos de período. Por lo tanto no existe cosa juzgada respecto del presente cargo.

2.1.2. La Corte Constitucional mediante sentencia C-076 de 2012, analizó el cargo de violación del principio de irretroactividad de la norma acusada, considerando que no prosperaba el mencionado cargo por cuanto el ámbito de aplicación de la ley 1430 de 2010, se da a partir del periodo fiscal 2011. Por esta razón se concluyó que el artículo 1° de la ley 1430 de 2010 era exequible por el cargo planteado. De acuerdo con lo analizado se colige que existe cosa juzgada relativa constitucional, puesto que en la citada sentencia, solamente se analizó si la ley 1430 de 2010 al regir en el año 2011 entrañaba o no una violación al

principio de irretroactividad.

2.2. Acorde con la jurisprudencia constitucional, una norma tributaria que regule aspectos o elementos de un impuesto de período siempre se aplica en el período fiscal siguiente al cual fue promulgada salvo que la misma contenga un beneficio que favorezca al contribuyente. Así las cosas, la posibilidad de solicitar la estabilidad de la deducción por inversiones en activos fijos reales productivos, de que trata la norma acusada – mediante un contrato de estabilidad jurídica- entraña un beneficio fiscal a favor de los contribuyentes que pueden acceder a esa posibilidad.

2.3. Respecto de la confianza legítima, señaló la demandante, que la ley 963 de 2005 dispone que los inversionistas que se encuentren interesados en celebrar un contrato de estabilidad jurídica con la Nación podrán solicitar la estabilidad de normas tributarias vigentes relativas a impuestos directos como el impuesto de renta, y específicamente en relación con disposiciones de naturaleza tributaria como lo es la deducción por inversiones en activos fijos reales productivos.

Con base en lo anterior, a los inversionistas que hubieren adoptado la decisión de incluir en la solicitud de estabilidad jurídica la deducción por inversiones en activos fijos reales productivos a partir del 1° de noviembre de 2010 y hasta el 31 de diciembre del mismo año (fecha en que dicha deducción podía ser aplicada por los contribuyentes) se les debe respetar su legítimo derecho de acuerdo con el ordenamiento jurídico vigente en ese lapso de tiempo.

IV. INTERVENCIONES

1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Solicita que se declare la cosa juzgada constitucional en relación con las sentencias C-025 y C- 076, ambas de 2012. De no ser tenida en cuenta esta solicitud, señala los siguientes argumentos de fondo:

Supuesta violación del principio de igualdad. La norma acusada no viola el referido principio respecto de los beneficiarios de la deducción especial por inversión en activos fijos establecida en el art. 158-3 del Estatuto Tributario, toda vez que los inversionistas se

encuentran en una misma situación jurídica respectada por la norma, como es la posibilidad de incluir en su declaración de impuesto de renta correspondiente el periodo gravable 2010 la deducción especial señalada en el art. 158-3 del Estatuto Tributario. El imposible jurídico planteado por la demanda, consiste en presumir una violación constitucional con base en una situación imposible, como la deducción especial de inversiones nuevas en activos fijos establecidas en contratos de estabilidad jurídica, es decir, con posterioridad a la suscripción del contrato de estabilidad jurídica.

Del mismo modo, la norma no viola el principio de confianza legítima, al no estarse en presencia de un derecho adquirido ni una situación jurídica consolidada. La demanda yerra al afirmar que los inversionistas que presenten solicitudes de contratos de estabilidad jurídica entre el 1° de noviembre de 2010 y el 31 de diciembre del mismo año tienen una situación jurídica consolidada y una expectativa legítima de estabilización de la deducción especial.

Nada más alejado de la realidad, la solicitud de contrato no configura ningún tipo de derecho y simplemente constituye un trámite administrativo para que el comité descrito en el art. 4 de la ley 963 de 2005 considere si admite o no la solicitud, reservando el nacimiento de cualquier derecho a la suscripción del contrato. Entonces, si la solicitud no garantiza ningún contrato, menos aún garantiza la estabilización de la deducción especial.

Por los razonamientos expuestos se solicita a la Corte declarar la norma acusada exequible.

2. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

La deducción por inversión en activos fijos reales productivos permaneció incólume hasta el 31 de diciembre de 2010 conforme a la decisión del legislador. Cosa distinta es que la ley previó que para efectos de los contratos de estabilidad jurídica, quienes con anterioridad al 1° de noviembre de 2010 hayan presentado solicitud de contrato de estabilidad jurídica sólo podrán estabilizar la deducción por inversión en activos fijos sin que el plazo sea superior a tres años. En consecuencia, las solicitudes de contratos de estabilidad presentados a partir del 1° de noviembre de 2010 no podrán incluir la estabilidad jurídica de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, lo anterior por cuanto el legislador consideró que a partir de esa fecha no era conveniente que la norma, de la cual no se permitiría hacer uso a ningún contribuyente a partir del año 2011, prolongara sus efectos en el tiempo para quienes solicitaran estabilidad jurídica a partir del 1° de noviembre de 2010.

El artículo 1° de la ley 1430 no trata de un nuevo tributo, ni de una obligación tributaria, sino tan solo del fin de un beneficio potencial, de una mera expectativa, que estaba sujeta al cumplimiento de una serie de requisitos y a la suscripción de un contrato de estabilidad jurídica, que además tenía obligaciones correlativas para las partes. En este orden de ideas, resulta claro que no se está ante un derecho adquirido, sino a una mera expectativa, que exigía el cumplimiento previo de una serie de exigencias, sin las cuales tal deducción no tenía la posibilidad de estabilizarse.

En relación con el cargo por supuesta vulneración de la confianza legítima, se afirma que la estabilidad jurídica no implica la inoperancia o imposibilidad del Estado a imponer nuevas cargas fiscales a cargo de los contribuyentes, máxime si se tiene en cuenta la constante pérdida de dinamismo en los ingresos de la Nación el cual redundando directamente en el nivel de inversión pública, realidad económica respecto de la cual la facultad legislativa no puede permanecer inmutable so pretexto de eximir o privilegiar a un grupo de inversionistas por el hecho de haber solicitado suscribir contratos de estabilidad jurídica.

Por los argumentos expuestos se solicita declarar la norma acusada exequible.

3. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

En relación con el cargo por violación del principio de igualdad, se afirma, que debe examinarse a la luz de la razonabilidad y de la justificación de la norma atacada, atendiendo los lineamientos que han venido formulando la doctrina y la jurisprudencia en torno al principio de igualdad. En este orden de ideas, al establecer un régimen legal especial, se descubre la justificación cuando se observa que de las actividades realizadas por los inversionistas y contribuyentes, se desprende una consecuencia benéfica que recompensa a la sociedad en función del crecimiento económico a largo plazo, de reducción del desempleo y del aumento general del bienestar de la población.

Respecto de los cargos por violación del principio de irretroactividad y de confianza legítima, se señala, que el legislador puede modificar, suprimir o crear obligaciones y derechos, en tanto se respeten los principios pertinentes que guardan la Constitución. Es claro que la Constitución ampara el principio de confianza legítima pero, cuando el Congreso de la República, en ejercicio de las amplias facultades que le concede la Constitución, define un tratamiento en relación a uno preexistente, como lo es el caso analizado, no está

trasgrediendo el límite constitucional, considerando que obra buscando la realización de los fines del Estado.

Por las razones expuestas se considera que la norma debe ser declarada exequible.

4. Academia Colombiana de Jurisprudencia

En relación con la supuesta violación del principio de igualdad, se indica que, la norma evidentemente crea una desigualdad entre quienes presentaron la solicitud de celebración de contratos de estabilidad jurídica, en materia relativa a la deducción del 30% de la inversión en activos fijos reales productivos antes del 1° de noviembre de 2010 y quienes lo hicieron con posterioridad a la fecha indicada, ya que los primeros tienen derecho a la celebración del mencionado contrato, incluyendo el derecho a la deducción de que se trata hasta por tres años, mientras que a los segundos no les resulta jurídicamente posible obtener la estabilidad de la mencionada deducción. Al no existir una razón válida que justifique la existencia de la desigualdad consagrada en la ley, resulta preciso concluir que la decisión adoptada por el legislador es arbitraria.

Respecto de la supuesta violación del principio de irretroactividad, se manifiesta, que la norma acusada es retroactiva por cuanto su efecto, que consiste en la prohibición o en el derecho de incluir en el contrato respectivo la cláusula de estabilidad de la deducción de que se trata, depende de la configuración de hechos en el pasado. El párrafo que contiene la norma acusada tiene un aspecto permisivo para unos y prohibitivo para otros. Es permisivo para quienes presentaron la solicitud del contrato de estabilidad jurídica antes del 1° de noviembre de 2010 y prohibitiva para quienes lo hicieron a partir de esa fecha. Entonces, aplicando la jurisprudencia de la Corte Constitucional sobre el principio de prohibición de la aplicación retroactiva de las leyes tributarias, se concluye que la retroactividad es constitucional en cuanto la norma sea de carácter permisivo e inconstitucional en el evento que sea de carácter prohibitivo.

Por las razones expuestas se solicita la declaratoria de inconstitucionalidad de la norma acusada.

5. Universidad Santo Tomás

Se señala que la presentación de la solicitud de contratos de estabilidad jurídica, incluyendo estabilizar la deducción por inversión en activos fijos, no es una situación jurídica consolidada del solicitante, sino una mera expectativa del contribuyente.

En este orden de ideas, la presentación de la solicitud de contratos de estabilidad jurídica, incluyendo estabilizar la deducción por inversión en activos fijos, no es en sí un derecho consolidado, solamente es hasta el perfeccionamiento del contrato que este nace a la vida jurídica como ley para las partes. Así entonces, indica el interviniente, el legislador no sobrepasó su potestad regulatoria al establecer el límite temporal “con anterioridad al 1° de noviembre de 2010”.

Respecto de la supuesta violación del principio de igualdad, se indica que no es arbitrario el límite temporal que ha establecido el legislador. Este tuvo en cuenta que el proceso de estudio y aprobación de la solicitud para celebrar un contrato de estabilidad jurídica, cuya eliminación dispone la ley 1430 de 2010, tomaba 43 días hábiles contados desde su presentación, razón por la cual el 1° de noviembre de 2010 no es una fecha arbitraria, puesto que no habría tiempo a que se consolidara la situación jurídica antes de que entrara en vigencia la ley que determina la extinción de esta deducción especial.

Por consiguiente, y con base en los argumentos expuestos, se solicita declarar la norma constitucional.

6. Universidad Externado de Colombia

Presunta retroactividad de la norma. Según se indica en el texto de la demanda, la disposición acusada que empezó a regir el cinco de enero de 2011, proyecta sus efectos sobre las solicitudes de contratos de estabilidad tributaria que se hubieren radicado entre el 1° de noviembre de 2010 y la fecha de inicio de la vigencia de la ley 1430 de 2010 y a partir de esta retroactividad, se denuncia la violación de la Constitución. En este sentido, se está de acuerdo con lo primero, es decir con la retroactividad de la norma, pero no con la inconstitucionalidad alegada.

Supuesta vulneración de la confianza legítima. Ningún operador jurídico puede fijar su

confianza en la inmutabilidad del ordenamiento. Nadie puede confiar en que se configure una congelación de las normas aplicables, por el sencillo hecho de que el legislador está dotado de plenos poderes para definir las reglas jurídicas vigentes en cada momento.

Supuesta vulneración del principio de igualdad. El legislador persiguió una finalidad evidente al establecer la norma acusada, la cual es evitar que dada la noticia que en el Congreso cursaba un proyecto de norma que eliminaba la deducción especial de impuesto sobre la renta consagrada en el art. 158-3 del Estatuto Tributario, los destinatarios de ese nuevo régimen tributario escaparan de él, solicitando la suscripción de contratos de estabilidad jurídica entre el momento en que se estaba tramitando la aprobación de la nueva disposición tributaria y la fecha en la que iniciara a regir la reforma tributaria aprobada.

Por los razonamientos expuestos se solicita a la Corte declarar la norma acusada exequible.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

Mediante el Concepto No. 5378 presentado el primero (1º) de junio de 2012, el Procurador General de la Nación, solicita a la Corte que se declare exequible la norma acusada. Dicha solicitud se fundamenta en los siguientes argumentos:

En la demanda se censura la existencia de un límite temporal: antes del 1º de noviembre de 2010, para solicitar celebrar contratos de estabilidad jurídica, en los cuales se incluya lo relativo a la posibilidad de emplear la deducción en comento. Esta censura se basa en la consideración que este límite excluye de manera injustificada del beneficio previsto por la ley a las personas que presentaron su solicitud entre el 1º de noviembre y el 31 de diciembre de 2010. En principio, dado que el art. 1 de la ley 1430 de 2010 elimina la deducción a partir del año gravable 2011, parecería que es posible fijar como límite temporal, para solicitar tales contratos, el 31 de diciembre de 2010. No obstante, de la mera existencia de esa posibilidad no es factible inferir una obligación constitucional en ese sentido, porque se trata de un asunto contractual y no tributario que recae dentro de la actividad propia del Estado para conseguir los recursos necesarios para cumplir con sus fines, y porque se refiere a una etapa precontractual, en la cual el interesado apenas llega a solicitar que se celebre un contrato de estabilidad jurídica. La celebración del contrato puede ocurrir o no, por cuanto se trata de una mera expectativa que no tiene la capacidad de generar un derecho adquirido, como sí pasaría en el evento que el contrato se hubiese celebrado.

Al fijar un límite para la solicitud de celebrar contratos que contengan cláusulas relativas a la deducción en comento, el legislador obra en ejercicio del principio de libre configuración de la ley. A partir del 1° de noviembre de 2010, los interesados pueden solicitar celebrar contratos de estabilidad jurídica, en los cuales no se puede incluir cláusulas relativas a dicha deducción, que es eliminada por la ley. Este límite es razonable en la medida que para esta fecha, la existencia del proyecto de ley que se convertiría en la ley 1430 de 2010 no era un hecho oculto, y porque la decisión retroactiva tomada por el Congreso no comprometía ningún derecho adquirido.

Por las razones expuestas, no resultan vulnerados los principios de irretroactividad tributaria y de confianza legítima. Y así puede decirse, porque se trata de meras expectativas contractuales, derivadas de una regulación tributaria, y no de un beneficio tributario, como se empeña en decirlo la demandante. De hecho, el beneficio tributario de la deducción sobre el impuesto de renta por inversión en activos fijos reales productivos estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2010, con independencia de lo acordado en contratos de estabilidad jurídica, de tal suerte que la confianza legítima del contribuyente se preservó sin manto de duda frente al cambio de legislación.

Por lo señalado el Ministerio Público solicita declarar exequible la expresión acusada del art. 1° de la ley 1430 de 2010.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Competencia

1. Esta corporación es competente para decidir sobre la constitucionalidad de la norma acusada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, Núm. 4, de la Constitución, por estar contenida en una ley.

Cuestión previa

Solicitud de declaratoria de Cosa Juzgada Constitucional

2. Debido a que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, señala en su intervención la posibilidad que exista cosa juzgada constitucional en relación con los cargos presentados en la demanda respecto de la norma acusada; la Corte analizará si dicho fenómeno jurídico se

hace presente en el caso bajo estudio.

3. De un lado, en la Sentencia C-025 de 2012 fue demandado en su totalidad el artículo 1° de la ley 1430 de 2010. Los argumentos esbozados en esa ocasión se dirigieron a cuestionar la posibilidad de realizar la deducción inmersa en la norma, a partir del 1° de enero de 2011, no habiendo sido promulgada la ley- en criterio del demandante- trayendo como consecuencia la aplicación retroactiva de la misma y por ende su supuesta inconstitucionalidad. Al respecto se afirmó en dicha ocasión que la imposibilidad de hacer uso de la referida deducción solo tendría cabida a partir del año 2012. En relación con dicho cargo, este Tribunal Constitucional determinó en esa oportunidad que el proceso de publicación de la Ley en el Diario Oficial era una actuación de la administración, concretamente una operación material, que escapaba al control de constitucionalidad confiado a esta Corte. Por ende, no le correspondía decidir el momento de aplicación de la Ley 1430 de 2010, en cuanto se inscribe en el ámbito de las operaciones a cargo de las dependencias administrativas del Diario Oficial. Por tal razón este Tribunal Constitucional se inhibió de emitir un pronunciamiento de fondo.

En este orden de ideas, el contenido normativo acusado en la mencionada sentencia, correspondía a la expresión “ A partir del año gravable 2011” que hace parte del artículo 1° de la ley 1430 de 2010. Siendo el contenido normativo acusado en la presente demanda totalmente diferente al atrás señalado, esto es “...con anterioridad al 1° de noviembre de 2010...” se desvirtúa la presencia de la Cosa Juzgada Constitucional.

4. De otro lado, en la Sentencia C-076 de 2012 se demandó la expresión “A partir del año gravable 2011” contenida en el artículo 1° de la ley 1430 de 2010. Los cargos esgrimidos en aquella oportunidad se centraban en la vulneración de los artículos 338 y 363 de la Constitución. En relación con dicho cargo este Tribunal indicó que no existía aplicación retroactiva del aparte demandado del artículo 1° de la ley 1430 de 2010. La razón fundamental fue que las disposiciones acusadas no iniciaron su vigencia luego de concluido el período fiscal al que se aplican, de manera que desde ningún punto de vista podía hablarse de retroactividad en este caso. Se recordó que se estaría ante un caso de retroactividad cuando la ley es aplicada a situaciones consolidadas antes de su promulgación, lo que no ocurría en ese caso, debido a que lejos estaba de concluir el período fiscal 2011 cuando entró en vigencia el aparte demandado; incluso, el mismo ni siquiera

había iniciado cuando fue publicada la ley 1430 de 2010. Razonamientos que sirvieron de base para declarar la expresión demandada exequible.

Por consiguiente, de lo expuesto se demuestra que tampoco se está en presencia de la Cosa Juzgada Constitucional por cuanto el contenido normativo acusado en la referida sentencia dista del que se demanda en la presente providencia.

5. En este orden de ideas, la Corte Constitucional emitirá un pronunciamiento respecto de la expresión “...con anterioridad al 1° de noviembre de 2010...” contenida en el artículo 1° de la ley 1430 de 2010.

Planteamiento del problema jurídico

6. Señala la demandante que la norma acusada (i) es discriminatoria y viola el principio constitucional de igualdad, en perjuicio de los inversionistas que solicitaron la estabilidad de la deducción por inversiones en activos fijos reales productivos con posterioridad a 1° de noviembre de 2010. Se indica que (ii) la disposición demandada al entrar en vigencia el 29 de diciembre de 2010, dispuso que solamente los inversionistas que hubieren solicitado la estabilidad de la mencionada deducción con anterioridad al 1° de noviembre de 2010 gozarían del beneficio, lo cual implica que los efectos legales de la norma rijan hacia el pasado en detrimento de la seguridad jurídica, a fin de excluir de esa posibilidad a los inversionistas que soliciten dicha estabilidad a partir del 1° de noviembre de 2010 y hasta el 31 de diciembre del mismo año. Se afirma (iii) que a los inversionistas que hubieren adoptado la decisión de incluir en la solicitud de estabilidad jurídica la deducción por inversiones en activos fijos reales productivos a partir del 1° de noviembre de 2010 y hasta el 31 de diciembre del mismo año (fecha en que dicha deducción podía ser aplicada por los contribuyentes) se les debe respetar su legítimo derecho de acuerdo con el ordenamiento jurídico vigente en ese lapso de tiempo. La posición esbozada por la demandante fue apoyada en su intervención por la Academia Colombiana de Jurisprudencia.

7. Contrario a los argumentos expuestos con anterioridad- esto es solicitando la exequibilidad de la norma- se manifestaron el Procurador General de la Nación, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, la Universidad Externado de Colombia y la Universidad Santo Tomás.

Metodología y solución constitucional del problema planteado

9. Para dilucidar las cuestiones jurídicas de fondo, la Corte pasa a analizar en primer lugar (i) el contexto legal de la norma acusada y en segundo lugar (ii) los principios constitucionales de igualdad, irretroactividad de la norma tributaria y de confianza legítima, como parámetros de examen del caso concreto.

Contexto legal de la eliminación de la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos. (Art. 1° de la ley 1430 de 2010 que adicionó un párrafo al Art. 158-3 del Estatuto Tributario)

10. La disposición jurídica acusada (art. 1° de la ley 1430 de 2010), consta de dos contenidos normativos diferentes. Uno primero, que elimina la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos a partir del año 2011 y uno segundo, que permite la existencia de dicha deducción hasta por tres años, siempre y cuando se hubieren presentado solicitud de contrato de estabilidad jurídica con anterioridad al 1° de noviembre de 2010 incluyendo estabilizar la deducción referida. En este orden de ideas, se analizará de una parte el contexto legal de la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos y de otra parte, los parámetros legales de los contratos de estabilidad jurídica.

Deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos

11. Las obligaciones tributarias tienen como origen el cumplimiento de los requisitos señalados por la ley como generadores de impuesto. Dicha obligación tiene como propósito el pago del tributo.¹ Ahora bien, el sujeto respecto de quien se realiza el hecho generador de la obligación tributaria es conocido como contribuyente² y por ende es el responsable del pago del tributo.

12. Uno de los tributos señalados por el Estatuto Tributario³ es el impuesto de renta y complementarios, el cual comprende⁴ a (i) las personas naturales, sucesiones ilíquidas, y bienes destinados a fines especiales en virtud de donaciones o asignaciones modales, los que se liquidan con base en la renta, en las ganancias ocasionales, y en la transferencia de rentas y ganancias ocasionales al exterior. (ii) Para los demás contribuyentes, los que se liquidan

con base en la renta, en las ganancias ocasionales y en la transferencia al exterior de rentas y ganancias ocasionales, así como sobre las utilidades comerciales en el caso de sucursales de sociedades y entidades extranjeras.

13. Así las cosas son sujetos pasivos del impuesto de renta y complementarios (i) las personas naturales⁵, (ii) las sociedades y entidades nacionales⁶, (iii) las sociedades y entidades extranjeras⁷, (iv) las sociedades limitadas y asimiladas⁸, (v) las sociedades anónimas y asimiladas⁹, (vi) las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta,¹⁰(vii) los fondos públicos¹¹, (viii) las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro¹², (ix) las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realizan actividades de captación y colocación de recursos financieros¹³, (x) los fondos mutuos de inversión y las asociaciones gremiales¹⁴, (xi) las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones de cooperativas¹⁵, (xii) las cajas de compensación familiar, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales¹⁶, y (xiii) Fogafin¹⁷; entre otros.

14. La renta sujeta a impuesto puede devenir de los ingresos¹⁸, de los costos¹⁹, los cuales se entienden causados cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se haya hecho efectivo el pago²⁰. Los mencionados costos pueden provenir de activos enajenados, que a su vez se dividen en móviles o en fijos o inmovilizados.²¹ Los segundos, de interés en la presente providencia, son los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporeales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente.²² 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.²³ En relación con el concepto de activo real productivo este Tribunal Constitucional²⁴ indicó:

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.²⁵

15. Aunque la regla general es el pago completo del impuesto de renta y complementarios, existe la posibilidad de que se realicen deducciones legalmente aceptables²⁶, cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago. Las deducciones a que se refiere la ley pueden ser generales²⁷ y especiales por inversiones.

Las deducciones especiales pueden ser por inversiones (i) en nuevas plantaciones, riesgos, pozos y silos²⁸, (ii) en construcción y reparación de viviendas en el campo²⁹, (iii) en investigación y desarrollo tecnológico³⁰, (iv) en control y mejoramiento del medio ambiente³¹, (v) en activos fijos reales productivos³², (vi) amortizables en la industria petrolera y el sector minero³³, (vii) deducción por exploración de petróleos en contratos vigentes al 28 de octubre de 1974³⁴, (viii) deducción por agotamiento en explotación de hidrocarburos, en contratos vigentes a octubre 28 de 1974³⁵, (ix) deducción por agotamiento en explotaciones de minas, gases distintos de los hidrocarburos y depósito naturales en contratos vigentes a octubre 28 de 1974³⁶, y (x) por amortización de inversiones en exploraciones de gases y minerales³⁷; entre otras.

16. Teniendo claro el contexto legal de las deducciones por inversiones en activos fijos reales productivos, debe afirmarse que la mencionada deducción surgió con la ley 863 de 2003³⁸, que adicionó el Estatuto Tributario en su artículo 158. Dicho contexto normativo determinó que las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrían 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 podría utilizarse por los años gravables 2004 a 2007 inclusive. Los contribuyentes que hicieren uso de esta deducción no podrían acogerse al beneficio previsto en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario.

16.1. La ley 1111 de 2008³⁹ modificó el artículo 158-3 del Estatuto Tributario. Al respecto estableció – en relación con la deducción por inversión en activos fijos- que a partir del 1º de enero de 2007, las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrían 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. Los contribuyentes que hicieren uso de esta

deducción no podrían acogerse al beneficio previsto en el artículo 689-1 de este Estatuto. La utilización de esta deducción no generaría utilidad gravada en cabeza de los socios o accionistas.

16.2. A través de la ley 1370 de 2009 40 se adicionó el párrafo segundo al artículo 158 del Estatuto Tributario. Dicha norma señaló que a partir del período gravable 2010, la deducción que sería del treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivas realizadas sólo en activos fijos reales productivos.

17. En conclusión, se puede aseverar que el contribuyente es quien realiza el hecho generador de la obligación tributaria y por ende quien paga el tributo. Uno de los impuestos establecidos por el Estatuto Tributarios es el denominado impuesto de renta y complementarios. Dentro de los sujetos pasivos de dicho impuesto se encuentran las sociedades y entidades nacionales y extranjeras, entre otras. Una de las fuentes del impuesto anotado proviene de los costos de activos enajenados, dentro de los cuales se encuentran los fijos. Si bien la regla es el pago completo del impuesto de renta y complementarios, el ordenamiento jurídico permite deducciones, las cuales pueden ser generales y especiales por inversiones. Dentro de la amplia gama de deducciones por inversiones se encuentra aquella que se realiza en activos fijos reales productivos.

La ley 863 de 2003 creó la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, estableciendo un porcentaje del 30% a deducir. La norma en mención fue posteriormente modificada por la ley 1111 de 2008 ampliando el porcentaje de deducción a 40%. Luego, a través de la ley 1370 de 2009, se adicionó el párrafo segundo indicando que la deducción sería del 30% a partir del periodo gravable de 2010. Finalmente, el legislador determinó por medio de la ley 1430 de 2010, la eliminación de la deducción por inversiones en activos fijos reales productivos a partir del año gravable 2011. No obstante, se estableció un condicionamiento referente a la solicitud de contratos de estabilidad jurídica que hubiere incluido garantizar la mencionada deducción.

Contratos de estabilidad jurídica

18. El objetivo de los contratos de estabilidad jurídica es promover inversiones nuevas y ampliar las ya existentes en el territorio nacional.⁴² A través de los mencionados contratos el Estado garantiza a los inversionistas que los suscriban, que si durante la vigencia se

modifica en forma adversa a estos alguna de las normas que haya sido identificada en ellos como determinante de la inversión, estos tendrán derecho a que se les continúen aplicando por el término de duración del contrato respectivo⁴³. Así las cosas, en dicho tipo de convenios deberán indicarse de manera expresa y taxativa las normas y sus interpretaciones vinculantes realizadas por vía administrativa, que sean consideradas determinantes en la inversión.⁴⁴

No obstante lo anterior, la Corte Constitucional⁴⁵ estableció que la lectura constitucional del mencionado parámetro es que los órganos del Estado conservan plenamente sus competencias normativas, incluso sobre las disposiciones identificadas como determinantes en la inversión, sin perjuicio de las acciones judiciales a que tengan derecho los inversionistas.

19. La ley 963 de 2005 “Por la cual se instaure una ley de estabilidad jurídica para los inversionistas en Colombia” determina que para suscribir un contrato de estabilidad jurídica se deben cumplir con una serie de presupuestos⁴⁶.

20. Reunidos los requisitos exigidos legalmente, los contratos de estabilidad jurídica empiezan a regir desde su firma y permanecerán vigentes durante el término de duración establecido en el contrato, el cual no podrá ser inferior a tres años, ni superior a veinte⁴⁷.

21. Finalmente, los contratos de estabilidad jurídica deben estar en armonía con los derechos, garantías y deberes consagrados en la Constitución Política y respetar los tratados internacionales ratificados por el Estado colombiano. No se podrá conceder la estabilidad prevista en la ley sobre normas relativas a: el régimen de seguridad social; la obligación de declarar y pagar los tributos o inversiones forzosas que el Gobierno Nacional decreta bajo estados de excepción; los impuestos indirectos; la regulación prudencial del sector financiero y el régimen tarifario de los servicios públicos. La estabilidad tampoco podrá recaer sobre las normas declaradas inconstitucionales o ilegales por los tribunales judiciales colombianos durante el término de duración de los contratos de estabilidad jurídica⁴⁸.

22. En conclusión, los contratos de estabilidad jurídica implican la garantía a los inversionistas que si durante la vigencia del contrato se modifican las normas determinantes para la inversión, estas se continúen aplicando durante la ejecución del contrato. Para poder acudir a este tipo de contratos se deben reunir una serie de requisitos legales;

cumplidos estos el contrato empezará a regir desde su firma y además deben estar en armonía con los derechos, garantías y deberes consagrados en la Constitución.

En este orden de ideas, la norma acusada establece un condicionamiento a la eliminación de la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos. Este consiste en que los inversionistas que con anterioridad al 1° de noviembre de 2010 hayan presentado solicitud de contrato de estabilidad jurídica incluyendo estabilizar la deducción por inversión en activos fijos podrán suscribir el mencionado contrato en el que se incluya la deducción. En estos casos la estabilidad de la deducción no puede ser superior a tres años.

Los principios constitucionales de igualdad, irretroactividad de la ley tributaria y confianza legítima. El Caso Concreto

23. Consideraciones generales sobre el principio de igualdad. La jurisprudencia constitucional ha reconocido la complejidad que apareja la naturaleza jurídica de la igualdad. El derecho a la igualdad deviene del concepto de dignidad humana, lo que trae consigo que todas las personas tienen derecho a solicitar de las autoridades públicas el mismo trato y en ese orden de ideas son merecedoras de la misma consideración. El art. 13 constitucional establece que todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica. La misma norma señala que el Estado debe promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adopte medidas a favor de grupos discriminados o marginados. Además, el Estado debe proteger especialmente a aquellas personas que por su condición económica, física y mental, se encuentren en circunstancias de debilidad manifiesta y sancionar los abusos o maltratos que contra ellas se cometan.

1. Especialmente esta Corporación ha señalado que el derecho constitucional a la igualdad apareja un trato igual relacionado con supuestos fácticos equivalentes, siempre que no existan fundamentos suficientes para darles una aplicación diferente y un mandato de tratamiento desigual que implica diferenciar situaciones diferentes y otorgar un desarrollo disímil, siempre que esta resulte razonable y proporcional a la luz de los principios y valores constitucionales.⁴⁹

2.

Así las cosas, la igualdad termina siendo un concepto relacional que impide aplicarse de forma automática, lo que trae consigo la atención igual a quienes se encuentren en situaciones similares, y en forma desigual a los sujetos que se hallen en contexto diferente.⁵⁰ Un primer parámetro esbozado por esta Corte para identificar si se está en presencia de una situación diferente es establecer un criterio de comparación o *tertium comparationis*, donde se puede determinar si los hechos son iguales o no.⁵¹ Con el propósito de analizar si una disposición jurídica vulnera el principio de igualdad, este Tribunal Constitucional ha diseñado un test o juicio de igualdad, que pretende otorgar al mencionado análisis objetividad y transparencia en aras del estudio de constitucionalidad.

25. Tres son las etapas que la argumentación debe agotar con el propósito de analizar la posible vulneración del derecho de igualdad. Una primera se refiere al criterio de comparación mencionado, ya que antes de conocer si se está en presencia de supuestos iguales o diferentes se debe conocer si aquellos son susceptibles de comparación y si se comparan sujetos de la misma naturaleza. Una segunda etapa, en la cual se debe establecer porque existe un tratamiento desigual entre iguales o igual entre disímiles, y una tercera, donde se debe averiguar si el trato distinto está constitucionalmente justificado, esto es si la Constitución amerita un trato diferente o por el contrario deben ser tratados en forma igual.

26. El Caso Concreto. Encuentra la Corte que la norma bajo estudio no está generando un trato diferente entre los inversionistas que hayan solicitado contrato de estabilidad jurídica, incluyendo estabilizar la deducción por inversión en activos fijos, por el hecho de fijar una fecha específica para hacer valer el supuesto normativo (la aplicabilidad de la deducción).

Por el contrario se considera que la ley está otorgando el mismo trato y la misma consideración a los inversionistas mencionados.

En efecto, no puede argumentarse que la disposición acusada esté produciendo un trato diferente entre los inversionistas referidos ante supuestos fácticos similares. La Corte considera que no se puede hablar de un tratamiento discriminatorio entre los inversionistas, porque todos tuvieron la misma oportunidad de solicitar la estabilidad jurídica, que incluyera la citada deducción antes de la fecha establecida en la ley, en espera de que eventualmente se formalizara o no el respectivo contrato. Tanto los inversionistas que pudieron presentar

dicha solicitud antes del 1º de noviembre de 2010, como los que formularon la solicitud con anterioridad a esta fecha, tenían simples expectativas en la celebración de un contrato. En consecuencia, es claro que solamente la suscripción de un contrato de estabilidad jurídica, previo el cumplimiento de ciertos requisitos legales, generaría un derecho consolidado y por ende, privilegiado por el principio de confianza legítima. En otras palabras, el trato dado a los inversionistas que tuvieran la pretensión establecida en la norma acusada – más no un derecho consolidado- es igual ante supuestos fácticos equivalentes, esto es que tuvieran la expectativa de formalizar un contrato de estabilidad jurídica.

27. Consideraciones generales sobre la irretroactividad de la ley tributaria⁵². Acorde con la Constitución, el ordenamiento jurídico tributario se fundamenta en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Además la Carta sostiene que las leyes tributarias no pueden ser aplicadas con retroactividad.⁵³ De igual manera se señala que las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.⁵⁴

28. La irretroactividad de la ley tributaria pretende en esencia salvaguardar el principio de seguridad jurídica. En efecto, el hecho de que la norma tributaria tenga como característica el ser antecedente a la producción de las consecuencias normativas que establece, garantiza que el beneficiario o destinatario de la disposición la conozca, impide que el receptor o receptores de la norma tributaria sean sorprendidos con el gravamen y salvaguarda el principio constitucional de legalidad. Si bien es cierto, el principio es general en relación con la irretroactividad de la ley tributaria, la Corte Constitucional ha entendido que su aplicación no puede ser absoluta, en aquellos eventos en los cuales se disponen modificaciones que resultan benéficas al contribuyente. Al respecto se señaló:

“Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, si puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución. La prohibición contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas del contribuyente, modificando las regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: El que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe”⁵⁵

29. No obstante lo anterior, esta Corporación ha modulado la excepción citada, en el sentido de que la posibilidad de reconocer efectos retroactivos a leyes tributarias está atada a la presencia de situaciones jurídicas consolidadas.⁵⁶ Al respecto se indicó que el concepto de derechos adquiridos está intrínsecamente vinculado con la garantía de protección de situaciones jurídicas consolidadas, lo cual a su vez, está relacionado con el principio de irretroactividad de la ley, según el cual los efectos retroactivos de las leyes en materia tributaria no pueden afectar situaciones ya reconocidas y cuyos efectos se hayan dado bajo una legislación anterior, por lo cual este principio prohíbe en materia de tributos que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo que se trate de una disposición favorable para el contribuyente.

30. Caso Concreto. Entiende esta Corporación que la expresión acusada tiene dos tipos de connotaciones, una contractual y otra tributaria.

30.1. Contractual. La fecha fijada por la norma acusada, está indicando no solo un tiempo límite para hacer valer la deducción de la que se viene hablando sino que además parte de la base de que se ha realizado una solicitud de contrato de estabilidad jurídica. Así entonces, el contenido de la norma acusada – en esta proyección- regula una relación precontractual, esto es, determina un parámetro previo a la configuración de una relación contractual, como lo sería la de estabilidad jurídica. En otras palabras, aquel inversionista que antes de 1° de noviembre de 2010 hubiere solicitado contrato de estabilidad jurídica incluyendo la deducción que elimina el artículo 1° de la ley 1430 de 2010, podrá gozar de esta hasta por el término de tres años.

Así las cosas, se regula una relación precontractual en el evento de que la solicitud de contrato de estabilidad jurídica se realice antes del 1° de noviembre de 2010 e incluya la deducción aludida.

30.2. La expresión demandada agrega una nueva limitante a los contratos de estabilidad jurídica establecidos en el artículo 1157 de la ley 963 de 2005. En efecto, dicha disposición establece la imposibilidad de conceder estabilidad jurídica sobre normas relativas al régimen de seguridad social, la obligación de declarar y pagar los tributos o inversiones forzosas que el Gobierno Nacional decreta bajo estados de excepción; los impuestos indirectos; la regulación prudencial del sector financiero y el régimen tarifario de los servicios públicos. Se

determina también que la estabilidad tampoco podrá recaer sobre las normas declaradas inconstitucionales o ilegales por los tribunales judiciales colombianos durante el término de duración de los contratos de estabilidad jurídica. Por consiguiente, una nueva limitante surge a dichos contratos a través de la ley 1430 de 2010 artículo 1°, consistente en que quien hubiere solicitado contrato de estabilidad jurídica incluyendo la deducción y lo hiciere después del 1° de noviembre de 2010, no podrá gozar de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, por mandato legal. En consecuencia, la expresión acusada regula el contenido posible de contratos de estabilidad jurídica.

30.3. En este orden de ideas, la connotación contractual del contenido normativo acusado, no infringe el principio constitucional de irretroactividad de la ley tributaria, precisamente por cuanto esta especial proyección de la disposición jurídica hace referencia a asuntos contractuales y no tributarios.

30.4. Tributaria. La norma acusada también tiene un contenido tributario. Una disposición de dicha naturaleza es aquella que guarda relación con el nacimiento, determinación y cumplimiento de las obligaciones pecuniarias a favor del Estado y a cargo de los particulares para contribuir al sostenimiento del Estado y al cumplimiento de sus obligaciones para la comunidad⁵⁸. De igual manera, puede señalar beneficios de carácter fiscal que se radican en favor de los contribuyentes.⁵⁹

Ahora bien, el artículo 26 del Estatuto Tributario establece la manera en que se determina la renta líquida gravable. Al respecto se indica que esta proviene 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.

Se agrega, que de la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida.

30.5. En consecuencia, la deducción por inversión en activos fijos reales productivos es un beneficio fiscal en favor de los inversionistas. Esta permite entonces ser restada de la renta

bruta con el fin de obtener la renta líquida que será gravable. Por consiguiente, el beneficio mencionado hace parte de la depuración de la renta y del concepto de base gravable. Por ende, la posibilidad de hacer efectiva la mencionada deducción otorga al contenido normativo acusado una connotación tributaria, lo que aparejaría de suyo la prohibición constitucional de aplicación retroactiva.

30.6. Sin embargo, acorde con los aspectos jurídicos atrás referidos la posibilidad de reconocer efectos retroactivos a las leyes tributarias está atada a la presencia de situaciones jurídicas consolidadas. En el presente caso, la simple presentación de una solicitud de contrato de estabilidad jurídica que incluya la deducción – no genera un derecho adquirido y menos aún una situación jurídica consolidada. En consecuencia, solamente se está en presencia de la expectativa de realizar un contrato, en este caso de uno de estabilidad jurídica. Por ende, la aplicación retroactiva de la norma no está afectando una situación ya reconocida y consolidada, sino una simple expectativa en la formalización de un contrato. Solamente hasta que se presente ésta se estaría en presencia de un derecho adquirido y de una realidad jurídica.

Así entonces, no estando en presencia de ninguno de los parámetros que sustentan la irretroactividad de la ley tributaria, sino de simples expectativas, no puede prosperar el cargo alegado por el demandante.

31. Principio de confianza legítima⁶⁰. La Constitución indica que las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas.⁶¹ Este principio atado al de buena fe, trae consigo que el Estado no pueda de manera súbita cambiar las reglas del juego que regulaban sus relaciones con los particulares, sin que medie un periodo de transición que permita que el particular ajuste su actuar a las nuevas disposiciones. Sin embargo, este principio no puede entenderse de manera absoluta sino que debe verse de manera ponderada con otros principios constitucionales como el democrático y el interés general.

32. Así las cosas, este principio surge como un límite a la actuación de las autoridades públicas. En este orden de ideas, cuando se genera a los particulares la convicción de estabilidad en el estado de cosas anterior⁶² y la certeza de que su actuar está amparado por

la legalidad, éstas no pueden producir cambios inesperados que tengan consecuencias gravosas en el particular y en esa medida deben otorgarle tiempo y mecanismos para que se ajusten a la nueva situación.

33. Ahora bien, el principio de confianza legítima respecto de la actividad del legislador no puede entenderse de manera absoluta, por cuanto llevaría a que el ordenamiento jurídico se petrificara. Específicamente en materia tributaria, no es posible hablar de derechos adquiridos de los administrados, puesto que el legislador tiene facultad de establecer modificaciones o de crear tributos por razones de política fiscal.⁶³ Al respecto la Corte señaló que “El principio de confianza legítima, no supone la imposibilidad de modificación de las disposiciones tributarias, pues la persona no goza en principio de una situación jurídica consolidada, sino de una expectativa modificable.”⁶⁴

34. Caso Concreto. Tampoco se está en presencia de una vulneración al principio de confianza legítima, por las siguientes razones:

34.1. El artículo 1° de la ley 963 de 2005, establece que mediante los contratos de estabilidad jurídica el Estado garantiza a los inversionistas que los suscriban, que si durante su vigencia se modifica en forma adversa a estos alguna de las normas que haya sido identificada en los contratos como determinante de la inversión, los inversionistas tendrán derecho a que se les continúen aplicando dichas normas por el término de duración del contrato respectivo. En este orden de ideas, la estabilidad jurídica se obtiene partiendo de la base de que se suscriba el contrato.

Así las cosas, el eliminar la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, no está alterando la confianza legítima de quienes suscribieron contratos de estabilidad jurídica, por cuanto ellos se ven beneficiados de la mencionada prerrogativa. La norma en comento, se condiciona es para aquellos inversionistas que han simplemente solicitado realizar contrato de estabilidad jurídica antes del 1° de noviembre de 2010. Es decir, para aquellos inversionistas que tienen la expectativa de poder firmar un contrato de estabilidad jurídica. En este orden de ideas, no puede pregonarse que respecto de las simples expectativas de contratación se esté vulnerando la confianza que devendría de la presencia en el tiempo de un contrato de estabilidad jurídica ya suscrito.

34.2. La solicitud de contratos de estabilidad jurídica, requiriendo agregar la deducción por

inversión en activos fijos, no es una situación jurídica consolidada del solicitante, sino una simple expectativa de suscribir un contrato. Solamente el contrato de estabilidad jurídica suscrito genera un derecho consolidado y por ende privilegiado por el principio de confianza legítima.

34.3. La suscripción de un contrato de estabilidad jurídica debe reunir una serie de requisitos señalados por la ley 963 de 2005. Solamente hasta la formalización y suscripción del contrato se estaría en presencia de un derecho adquirido. En este orden de ideas, la regulación realizada por la expresión acusada versa sobre meras expectativas, las cuales requerirían el cumplimiento de exigencias legales sin las cuales la deducción no podría materializarse.

34.4. Es más, la simple solicitud de contrato de estabilidad jurídica no garantiza que en efecto dicho contrato se suscriba y menos aún que se haga efectiva la deducción por inversión en activos fijos reales productivos. Situación que claramente desdice de la confianza legítima supuestamente vulnerada en aquellas personas que pudieron presentar solicitud del tipo de contrato mencionado entre el 1° de noviembre y el 31 de diciembre de 2010. Tanto dichos inversionistas como los que realizaron la solicitud con anterioridad al 1° de noviembre de 2010, tenían simples expectativas en la suscripción de un contrato de estabilidad jurídica y simples posibilidades respecto de la deducción de la norma acusada. En otras palabras, si la solicitud no garantiza un contrato, mucho menos se garantiza la estabilización de la deducción especial, no vulnerándose la confianza legítima.

34.5. El legislador en uso de su libertad de configuración puede optar por modificar y cambiar el ordenamiento jurídico. Situación contraria produciría un ordenamiento jurídico petrificado y estático. En el presente caso, no violentándose la confianza legítima por estar en presencia de simples expectativas, el Congreso⁶⁵ gozaba de amplias facultades para legislar de la manera en que lo hizo, decidiendo no solo eliminar la deducción especial sino estableciendo la posibilidad de hacer uso de dicha prerrogativa siempre y cuando la solicitud de contrato de estabilidad se realizara antes del 1° de noviembre de 2010. Como lo referencia el Ministerio Público, dado que no existía el contrato, sino que apenas se solicitaba su celebración, las personas que presentaron su solicitud entre el 1° de noviembre y el 31 de diciembre de 2010, debían atenerse a lo previsto en la ley por estar por encima de la voluntad de las partes y, de no haber encontrado satisfechas sus expectativas, bien podían haberse

abstenido de celebrar el contrato solicitado.

35. En este orden de ideas, y con base en los argumentos expuestos, esta Corte declarará exequible la expresión “...con anterioridad al 1° de noviembre de 2010” contenida en el artículo 1° de la ley 1430 de 2010, por los cargos analizados.

VII. DECISIÓN

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

RESUELVE

Declarar EXEQUIBLE la expresión “...con anterioridad al 1° de noviembre de 2010” contenida en el artículo 1° de la ley 1430 de 2010, por los cargos analizados.

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

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Presidente

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrada

MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO

Magistrado

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

ALEXEI JULIO ESTRADA

Magistrado

JORGE IVÁN PALACIO PALACIO

Magistrado

NILSON PINILLA PINILLA

Magistrado

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB

Magistrado

Ausente con permiso

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

1 Art. 1. Estatuto Tributario.

2 Art. 2. E.T.

3 Decreto 624 de 1989.

4 Art. 5. E.T.

5 Art. 7 y ss. E.T.

6 Art. 12. E.T.

7 Ibidem.

8 Art. 13. E.T.

9 Art. 14. E.T.

10 Art. 16. E.T.

11 Art. 17. E.T.

12 Art. 19. E.T.

13 Ibidem.

14 Ibidem.

15 Ibidem.

16 Art. 19-2. E.T.

17 Art. 19-3 E.T.

18 Art. 26 y ss. E.T.

20 Art. 59. E.T.

21 Art. 60 E.T.

22 Ibidem.

23 Sentencia C-714 de 2009.

24 El concepto de “activo real productivo” es desarrollado en la Sentencia C-714 de 2009.

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

26 Art. 104. E.T.

27 Art. 107 y ss. E.T.

28 Art. 157 E.T.

29 Art. 158 E.T.

30 Art. 158-1. E.T.

31 Art. 158-2 E.T.

32 Art. 158-3 E.T.

33 Art. 159 E.T.

34 Art. 160. E.T.

35 Art. 161 E.T.

36 Art. 167 E.T.

37 Art. 171 E.T.

38 Art. 68

39 Art. 8

40 Art.10

41 Art. 1

42 Art. 1 Ley 963 de 2005

43 Ibidem

44 Art. 3 ley 963 de 2005

45 Sentencia C-320 de 2006.

46 Art. 4 Ley 963 de 2005

47 Art. 6 Ley 963 de 2005.

48 Art. 11 Ibidem.

49 Al respecto se pueden observar las Sentencias C-431 de 2010, C-543 de 2010, C-748 de

2009, C-106 de 2004; entre otras.

50 Ibidem.

51 Ibidem

52 En relación con el principio de irretroactividad de la ley tributaria se pueden consultar entre otras las Sentencias C-809 de 2007, C-430 de 2009, C-635 de 2011, C-686 de 2011 y C-878 de 2011.

53 Art. 363 C.P.

54 Art. 338 C.P.

55 Sentencia C-527 de 1996.

56 Sentencia C- 952 de 2007.

57 ARTÍCULO 11. LIMITACIONES A LOS CONTRATOS DE ESTABILIDAD. Los contratos de estabilidad deben estar en armonía con los derechos, garantías y deberes consagrados en la Constitución Política y respetar los tratados internacionales ratificados por el Estado colombiano.

No se podrá conceder la estabilidad prevista en la presente ley sobre normas relativas a: el régimen de seguridad social; la obligación de declarar y pagar los tributos o inversiones forzosas que el Gobierno Nacional decreta bajo estados de excepción; los impuestos indirectos; la regulación prudencial del sector financiero y el régimen tarifario de los servicios públicos.

La estabilidad tampoco podrá recaer sobre las normas declaradas inconstitucionales o ilegales por los tribunales judiciales colombianos durante el término de duración de los contratos de estabilidad jurídica.

58 Sentencia C-549 de 1993.

59 Sentencia C- 878 de 2011.

60 En relación con el principio de confianza legítima se pueden consultar, entre otras, las siguientes sentencias

61 Art. 83 C.P.

62 Sentencia T-210 de 2010

63 Sentencia C-903 de 2011.

64 Sentencia C-809 de 2007.

65 Respecto de los contratos de estabilidad jurídica y la libertad de configuración del legislador se puede consultar la Sentencia C-320 de 2006.