

Sentencia C-806/01

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Pretensión de inexecutable/DEMANDA DE INEXECUTABILIDAD-Ejercicio indebido por pretensión de executable condicionada

La demanda ciudadana que en vez de formular una pretensión clara y directa de inconstitucionalidad contra una disposición legal, contiene una solicitud de executable sujeta a los condicionamientos hermenéuticos que propone el actor, podría envolver un ejercicio indebido de la acción de inconstitucionalidad, pues es la Corte Constitucional -y no quienes actúan como impugnadores-, la que soberanamente determina cuales son los efectos de sus decisiones tomando en consideración los cargos formulados por quienes hacen uso del derecho previsto en los artículos 241 y 242 de la Constitución Política, desarrollados por el Decreto 2067 de 1991.

JUICIO DE CONSTITUCIONALIDAD-Naturaleza objetiva/CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD-Naturaleza objetiva

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Ejecución práctica de determinación

LEY INTERPRETATIVA-Efectos en el tiempo

INTERPRETACION AUTENTICA O LEGISLATIVA-Alcance

LEY INTERPRETATIVA-Requisitos

LEY INTERPRETATIVA-Contenido

Para que una ley pueda calificarse de interpretativa debe limitarse a declarar el sentido de otra precedente, puesto que si contiene nuevas cláusulas no puede endilgársele tal naturaleza.

LEY INTERPRETATIVA-Establecimiento de nuevas disposiciones/LEY INTERPRETATIVA-Ejercicio indebido de competencia/LEY INTERPRETATIVA-Oscuridad/LEY INTERPRETATIVA-Inexecutable por generar inseguridad entre destinatarios

Cuando el legislador, haciendo uso de la atribución de interpretar la ley no cumple con el propósito de fijar el sentido y alcance de una disposición legal, sino que invoca tal facultad para regular una materia determinada estableciendo nuevas disposiciones que, por ende, generan inseguridad entre sus destinatarios, incurre en un ejercicio indebido de una competencia constitucional que debe acarrear, como obvia consecuencia, la inexecutable de la norma respectiva. En verdad, la norma legal que pretende ser interpretativa pero en realidad no lo es lo único que consigue es despertar incertidumbre entre sus destinatarios y operadores jurídicos, porque su texto, lejos de ser claro y cierto, está afectado de una oscuridad tal que hace difícil su ejecución práctica, lo que evidentemente atenta contra el principio de la seguridad jurídica que le es inmanente.

LEY TRIBUTARIA-Claridad

LEY INTERPRETATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Oscuridad

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Utilización de beneficios fiscales concurrentes

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Inadecuada utilización de beneficios fiscales concurrentes

LEY INTERPRETATIVA-Pretexto para adopción de medida tributaria

IMPUESTO DE PERIODO-Prohibición de beneficios concurrentes

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-No desconocimiento de principios fundamentales

Referencia: expediente D-3356

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 23 (parcial) de la Ley 383 de 1997, "Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando "

Actor: Juan Rafael Bravo Arteaga

Magistrada Sustanciadora:

Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Bogotá D.C., agosto 1° de dos mil uno (2001)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus funciones constitucionales y legales, en especial las previstas en el artículo 241-5 de la Constitución Política, y cumplidos los trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, dicta la siguiente

SENTENCIA

I . ANTECEDENTES

Haciendo uso de la acción pública consagrada en los artículos 40-6 y 242-1 de la Constitución Política, el ciudadano JUAN RAFAEL BRAVO ARTEAGA, demandó parcialmente el artículo 23 de la Ley 383 de 1997.

Mediante auto del 26 de enero de 2001, se admitió la demanda, se ordenó su fijación en lista y se dispuso correr traslado de la misma al Presidente de la República, al Ministro del hacienda y Crédito Público, al Director de Impuestos y Aduanas Nacionales y al Instituto Colombiano de Derecho Procesal.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de esta clase de juicios y oído el concepto del Procurador General de la Nación, procede la Corte a decidir de fondo la demanda de la referencia.

II. TEXTO DE LA NORMA ACUSADA

A continuación se transcribe el texto del artículo 23 de la Ley 383 de 1997, tal como aparece publicado en el Diario Oficial 43.083 del 14 de julio de 1997, subrayando el segmento

normativo impugnado:

“Artículo 23. Beneficios fiscales concurrentes. Interpretase con autoridad a partir de la vigencia de la presente ley, que un mismo hecho económico no podrá generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente.

“La utilización de beneficios múltiples, basados en el mismo hecho económico, ocasiona para el contribuyente la pérdida del mayor beneficio, sin perjuicio de las sanciones por inexactitud a que haya lugar.

“Para los efectos de este artículo, se considera que únicamente son beneficios tributarios concurrentes los siguientes:

“a) Las deducciones autorizadas por la ley, que no tengan relación directa de causalidad con la renta;

“b) Los descuentos tributarios.

“Parágrafo 1°. Para los mismos efectos, la inversión se considera un hecho económico diferente de la utilidad o renta que genera.

“Parágrafo 2°. Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable a los ingresos provenientes de la relación laboral y legal o reglamentaria”.

III. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

El actor considera que el fragmento acusado del artículo 23 de la Ley 383 de 1997, infringe el inciso tercero del canon 338 de la Carta Política, que prescribe que las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

En síntesis, estas son las razones en las que fundamenta su pretensión:

El artículo 23 parcialmente demandado se refiere, fundamentalmente, al impuesto sobre la renta. El Consejo de Estado reconoció que antes de la vigencia de la Ley 383 de 1997, existía la posibilidad para los sujetos pasivos de dicho gravamen de aplicar beneficios tributarios en forma concurrente.

Siendo el artículo 23 una disposición interpretativa, su mandato se entiende incorporado a las normas interpretadas, es decir que tendría efectos retroactivos en el tiempo. Sin embargo, como una norma de este carácter viola el principio de irretroactividad de la ley impositiva contemplado en el artículo 363 del Ordenamiento Superior, el legislador decidió que su aplicación tendría lugar a partir de su vigencia con el fin de cobijar los hechos futuros generadores del tributo.

Según la jurisprudencia, el artículo 338 del Estatuto Superior elevó a rango constitucional la

noción de período como instrumento para regular la aplicación de los tributos, de modo que las nuevas regulaciones tributarias sólo pueden afectar los hechos generadores que ocurran en el período fiscal siguiente al de su vigencia. Igualmente, se ha precisado que este principio constitucional está orientado a evitar que en forma intempestiva se le aumenten las cargas fiscales a los contribuyentes.

El principal tributo de período es el impuesto de renta, como quiera que el artículo 26 del Estatuto Tributario prescribe que su base impositiva está constituida por los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año gravable; por ello resulta claro que conforme al artículo 338 Fundamental, las normas tributarias relativas a este impuesto no pueden ser aplicadas sino a partir del siguiente período gravable.

Sucede que la Ley 383 de 1997, comenzó a regir desde el 14 de julio de ese año que es la fecha de su entrada en vigencia, según lo dispone el artículo 74 ibidem; luego en lo que concierne al impuesto de renta, el artículo 23 que se acusa parcialmente debe ser aplicado desde el siguiente período fiscal que comenzó el 1° de enero de 1998.

Entonces, la orden de interpretar que a partir de la vigencia de la Ley 383 de 1997 no se pueden aplicar beneficios fiscales en forma concurrente, es contraria al artículo 338 Constitucional, en la medida en que afecta los hechos generadores del impuesto de renta ocurridos entre el 14 de julio de 1997 y el 31 de diciembre del mismo año, época para la cual no había concluido el respectivo período fiscal.

IV. INTERVENCION DE LA DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-

El artículo 23 de la Ley 383 de 1997, no establece nuevas situaciones. Solamente aclara el alcance de los beneficios tributarios existentes, los cuales, en virtud a una sana cultura tributaria, siempre debieron ser empleados por los contribuyentes en forma optativa y no concurrente, tal como lo imponen el interés general y el principio de equidad.

A la fecha de entrada en vigencia de la Ley 383 de 1997, existían los artículos 125 y 249 del Estatuto Tributario, que regulan la deducción y el descuento por donaciones en el impuesto de renta, respectivamente; de ahí que fuera jurídicamente admisible que respecto de estos preceptos operara la figura de la interpretación con autoridad, sin que implicara una supuesta aplicación retroactiva de la ley tributaria.

De la simple lectura del acusado artículo 23, se advierte que el legislador no está estableciendo impuesto o contribución alguna, ni modifica ninguno de los elementos de la obligación tributaria, por lo cual no se desconoce la prohibición contenida en el artículo 338 de la Carta, que es predicable de los eventos en los que el legislador regula nuevos gravámenes fiscales.

La expresión “a partir de la vigencia de la presente ley” que se demanda, excluye de manera expresa la aplicación retroactiva del artículo 23. De manera que al ser la ley interpretativa una orden posterior a la contenida en las normas interpretadas, debe ser aplicada hacia el futuro.

Además no hay riesgo de que se produzca un efecto retroactivo, porque el artículo 23 señala el sentido en el que debe entenderse el uso de los beneficios tributarios contemplados en la anterior legislación, con lo cual no se desconocen situaciones consolidadas y mucho menos se están modificando o suprimiendo beneficios fiscales.

Finalmente, la exposición de motivos de la Ley 383 de 1997 demuestra que la intención del legislador al establecer la disposición que se acusa fue la de garantizar la efectividad de los principios de neutralidad y equidad del sistema tributario, puesto que la inadecuada utilización de los beneficios fiscales por parte de los contribuyentes, como una forma de elusión tributaria, afecta la base gravable en el impuesto de renta menguando, en consecuencia, los recaudos fiscales por este concepto.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

Mediante concepto 2472 del 13 de marzo del año en curso, el señor Procurador General de la Nación, doctor Edgardo Maya Villazón, se pronunció en favor de la constitucionalidad de las expresiones acusadas del artículo 23 de la Ley 383 de 1997, apoyado en las siguientes consideraciones:

La prohibición consagrada en el inciso final del artículo 338 constitucional, consistente en que las leyes que regulen contribuciones cuya base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período fiscal determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciarse la vigencia de la respectiva ley, es la materialización de principios generales que rigen la tributación, tales como el de la irretroactividad de la ley tributaria, equidad, seguridad y certeza en el quantum de la carga impositiva.

El período fiscal, entendido como el espacio de tiempo específico que generalmente coincide con el lapso que transcurre entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año, fue establecido por el constituyente con el fin de que la carga fiscal impuesta por el legislador sea soportada por el sujeto pasivo del tributo a partir de la vigencia fiscal siguiente a aquella en que se regula el nuevo gravamen. En este sentido, la citada prohibición persigue evitar que el legislador establezca sorpresivamente contribuciones fiscales sin que el contribuyente haya tenido la oportunidad de hacer los cálculos presupuestales para su debida atención.

Bajo las anteriores premisas, el contenido del artículo acusado, interpretativo de los artículos 125 y 249 del Estatuto tributario, no vulnera el principio de irretroactividad de la ley tributaria, puesto que no se refiere a una nueva contribución fiscal, ni a la modificación de una ya establecida, sino que se limita a declarar que las deducciones por donaciones a entidades sin ánimo de lucro cuya actividad sea la educación y el descuento tributario por el mismo concepto, reguladas en las citadas disposiciones legales, son beneficios fiscales que no pueden ser aplicados por los contribuyentes de modo concurrente a partir de la vigencia de la Ley 383 de 1997.

A diferencia de lo que considera el actor, ni la norma interpretativa ni la interpretada se refieren al establecimiento de un nuevo impuesto, que haga exigible la aplicación de la norma interpretativa sólo frente a los hechos económicos que se sucedan a partir del período fiscal siguiente al de su vigencia, pues ésta debe regir según lo dispuso el legislador, es decir, a partir de su promulgación. Luego, como no se trata de una nueva contribución fiscal

ni de la modificación de una ya establecida, no puede ser de recibo el cargo de la demanda.

En conclusión, no contraría el orden constitucional que la norma acusada prevea que la misma ha de regir a partir de la vigencia de la ley que la contiene, vulneración que se hubiese presentado si el precepto censurado hubiese establecido que su vigencia sería la misma de la norma interpretada, que es la regla general cuando de interpretación con autoridad de ley se trata.

1. Competencia

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 241 numeral 4o. de la Carta Política, desarrollado por el artículo 43 de la Ley 270 de 1996, y el Decreto 2067 de 1991, este Tribunal es competente para decidir sobre la presente demanda.

2. Cuestión preliminar: necesidad de que las demandas de inconstitucionalidad contengan una pretensión de inexecutableidad

Con frecuencia se viene advirtiendo que al ejercer la acción pública de inconstitucionalidad se le solicita a la Corte que respecto de la norma acusada efectúe un pronunciamiento de executableidad, pero condicionado a la interpretación que el actor considera está conforme con la carta Política, solicitud que no parece ajustarse a lo preceptuado en el canon 241 Fundamental, que le atribuye a la Corte Constitucional, como guardiana de la integridad y supremacía de la Carta Política, la competencia para decidir sobre la validez de las disposiciones legales cuyo contenido material se opone a los dictados superiores o presentan vicios de procedimiento en su formación.

En efecto, la demanda ciudadana que en vez de formular una pretensión clara y directa de inconstitucionalidad contra una disposición legal, contiene una solicitud de executableidad sujeta a los condicionamientos hermenéuticos que propone el actor, podría envolver un ejercicio indebido de la acción de inconstitucionalidad, pues es la Corte Constitucional -y no quienes actúan como impugnadores-, la que soberanamente determina cuales son los efectos de sus decisiones tomando en consideración los cargos formulados por quienes hacen uso del derecho previsto en los artículos 241 y 242 de la Constitución Política, desarrollados por el Decreto 2067 de 1991, que regula el régimen procedimental de los juicios que deban surtirse ante esta Corporación. 1

Tal sería el caso de la demanda que en esta ocasión ocupa la atención de la Corte, en la que el actor le pide a la Corte que “ se declare que el artículo 23 de la Ley 383 de 1997, es executable en forma condicional, siempre y cuando se lo interprete en el sentido de que sólo es aplicable a partir del 1º de enero de 1998, en cuestiones relacionadas con el impuesto sobre la renta”.

Debe tenerse también en cuenta que en desarrollo de su función de guardiana de la integridad y supremacía del Ordenamiento Superior, la Corte Constitucional debe cotejar las disposiciones demandadas con los mandatos de la Ley Fundamental para deducir si aquellos

se avienen o, por el contrario, se oponen a sus normas, principios y valores, sin que al hacer este ejercicio la Corporación deba ponderar circunstancias ajenas al contenido normativo de la ley como por ejemplo la manera en que los operadores jurídicos entienden y aplican los mandatos legales sometidos a su examen.

Se ha dicho, y ahora se reitera, que el juicio constitucional es de naturaleza objetiva, puesto que el control abstracto que ejerce la Corte versa sobre la norma jurídica en sí misma considerada, tanto desde el punto de vista de su contenido material como desde el punto de vista del procedimiento seguido para su expedición. En consecuencia, corresponde a la Corte verificar si los contenidos y proposiciones normativas que se acusan transgreden materialmente los dictados de la Ley Fundamental, con independencia de fenómenos exógenos como el referente al momento de su ejecución práctica.²

Esta situación también se presentaría en el asunto bajo revisión, por cuanto las razones de inconformidad que en su libelo expone el demandante se refieren, aparentemente, a circunstancias relacionadas con la ejecución práctica de la determinación consagrada en el artículo 23 de la Ley 383 de 1997, que en su sentir no es aplicable al impuesto de renta dado que se trata de un tributo de período respecto del cual no puede operar la prohibición de beneficios fiscales concurrentes a partir de la vigencia de la citada ley.

Con todo, la Corte no se inhibirá para conocer de la presente causa pues si bien la demanda presentada por el ciudadano Rafael Bravo Arteaga adolece de los anotados defectos en la formulación de los cargos, al interpretarse su contenido se observa que contiene una acusación de índole constitucional contra el precepto censurado, lo cual constituye un presupuesto indispensable para proferir un pronunciamiento de fondo.³

Ciertamente, respecto de la norma impugnada en la citada demanda se afirma que “una ley de carácter tributario con un alcance retroactivo resultaría ciertamente violatoria del inciso 2° del artículo 363 de la Constitución Política, conforme al cual ‘las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad’, aparte de contrariar el inciso tercero del canon 338 Superior, en virtud del cual las normas tributarias no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley.

Así, pues, identificada la pretensión de inconstitucionalidad que presenta el actor procede la Corte a fallar de mérito el presente asunto.

3. Lo que se debate

El argumento central de la demanda se endereza a demostrar que esta determinación es violatoria del citado precepto constitucional, puesto que en lo que se refiere al impuesto sobre la renta, en el cual la base gravable está constituida por la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados durante el respectivo año fiscal (art. 26 del E.T), la prohibición de aplicar beneficios fiscales en forma concurrente a partir de la vigencia de la Ley 383 de 1997, tiene efectos retroactivos en relación con aquellos hechos generadores del

impuesto de renta acaecidos desde el momento en que entró a regir la mencionada normatividad (14 de julio de 1997) y el vencimiento del período fiscal correspondiente (31 de diciembre de 1997)

El apoderado del Ministerio de Hacienda y el Jefe del Ministerio Público coinciden en sostener que no existe la alegada violación al artículo 338 Fundamental, como quiera que el principio contemplado en esta norma superior solamente es predicable de los eventos en que el legislador, haciendo uso del poder contributivo que le reconoce la Constitución Política, crea cargas impositivas en cabeza de los contribuyentes, pero no en los casos en los que en ejercicio de su facultad para interpretar con autoridad la ley tributaria, se limita a declarar el sentido de las obligaciones fiscales señaladas en el régimen de impuestos.

El interviniente y el Procurador General de la Nación también concuerdan en afirmar que el artículo 23 de la Ley 383 de 1997, interpreta con autoridad los artículos 125 y 249 del Estatuto Tributario que, en su orden, consagran la deducción y el descuento por donaciones para los contribuyentes del impuesto de renta, beneficios que según la citada disposición no pueden ser aplicados simultáneamente por los sujetos pasivos de dicho tributo a partir de la vigencia del referido ordenamiento legal.

Entonces debe la Corte establecer si en relación con el impuesto de renta la proposición normativa que se demanda contraviene el principio superior de irretroactividad de la ley tributaria, para lo cual debe establecerse, en primer término, cuál es la naturaleza jurídica del artículo 23 de la Ley 383 de 1997, como quiera que la supuesta inconstitucional se deriva de su aparente condición de norma interpretativa.

4. El artículo 23 de la Ley 383 de 1997 no es una norma interpretativa

En el texto del artículo 23 de la Ley 383 de 1997 se anuncia la voluntad del legislador de realizar a partir de su vigencia una “interpretación con autoridad”, consistente en que un mismo hecho económico no podrá generar más de un beneficio para el mismo contribuyente, determinación que por la forma en que está concebida suscita dudas sobre el carácter del precepto que la contiene, si se tiene en cuenta que por lo general las leyes interpretativas extienden sus efectos con anterioridad a su expedición ya que se entienden incorporadas a la ley interpretada.

Veamos:

Según el artículo 14 del Código Civil “las leyes que se limitan a declarar el sentido de otras leyes, se entenderán incorporadas en estas; pero no afectarán en manera alguna los efectos de las sentencias ejecutoriadas en el tiempo intermedio”, con lo cual se incorpora en nuestro ordenamiento la denominada interpretación auténtica o legislativa que, como su nombre lo indica, es la realizada por medio de una ley con el propósito de señalar el sentido en que debe entenderse una ley anterior cuyo enunciado se presta a dudas.

Al establecer el sentido y alcance de una ley el legislador no hace una nueva declaración de voluntad, porque simplemente se limita a corroborar la expresada en la ley interpretada. Además, como se supone que la ley interpretativa forma un solo cuerpo con la ley interpretada (se incorpora a ésta, según lo prescribe el artículo 14 del código civil), ella debe

ser aplicada desde la vigencia de ésta última, sin perjuicio de los efectos de las sentencias judiciales ejecutoriadas en el interregno.

La jurisprudencia constitucional se ha referido a las leyes interpretativas haciendo énfasis en su fuerza vinculante y en los requisitos constitucionales que debe cumplir su expedición.

Ha dicho la Corte:

“Es esta -la legislativa, auténtica o por vía de autoridad- una de las formas que admite la interpretación de las leyes. Tiene, al igual que las otras, el fin de establecer el alcance y el significado de las normas proferidas por el legislador, pero se diferencia de las vías judicial y doctrinaria por el sujeto que la efectúa -el propio legislador, quien no necesita motivarla dado que precisamente actúa como tal- y por su carácter obligatorio y general, lo cual quiere decir que goza de la misma fuerza jurídica vinculante de la norma interpretada, aunque su objeto no radica en establecer nuevos mandatos o prohibiciones, ni en introducir reformas o adiciones a lo dispuesto en aquella, sino en precisar el sentido en que debe entenderse lo ya preceptuado.

“Corresponde al Congreso, como titular de la función legislativa, la cláusula general de competencia para expedir las normas interpretativas de la ley, de modo que, por este aspecto -la invocación de la competencia para interpretar normas legales por vía de autoridad- la Rama correspondiente ha actuado dentro de la órbita constitucional de sus atribuciones.(...) Pese a ello y aunque la atribución de interpretar las leyes no puede confundirse con ninguna de las funciones que se ejercen por medio de las disposiciones interpretadas, la norma interpretativa se incorpora a la interpretada constituyendo con ésta, desde el punto de vista sustancial, un solo cuerpo normativo, un solo mandato del legislador.

“Es decir, en virtud de la interpretación con autoridad -que es manifestación de la función legislativa- el Congreso dispone por vía general sobre la misma materia tratada en la norma objeto de interpretación pues entre una y otra hay identidad de contenido. Si ello es así, la ley interpretativa -como también acontece con la que reforma, adiciona o deroga- está sujeta a los mismos requisitos constitucionales impuestos a la norma interpretada: iniciativa, mayorías, trámite legislativo, términos especiales, entre otros, según la ley de que se trate. En otras palabras, la interpretación toca necesariamente la materia tratada en las normas que se interpretan, de modo que si la Constitución ha señalado ciertos trámites y exigencias para que el Congreso legisle acerca de un tema, ellos son aplicables tanto a la norma básica que desarrolla la función correspondiente como a las disposiciones que se dicten para desentrañar su sentido por vía de autoridad”.⁴

En suma, para que una ley pueda calificarse de interpretativa debe limitarse a declarar el sentido de otra precedente, puesto que si contiene nuevas cláusulas no puede endilgársele tal naturaleza.

No obstante, cuando el legislador, haciendo uso de la atribución de interpretar la ley no cumple con el propósito de fijar el sentido y alcance de una disposición legal, sino que invoca tal facultad para regular una materia determinada estableciendo nuevas disposiciones que, por ende, generan inseguridad entre sus destinatarios, incurre en un

ejercicio indebido de una competencia constitucional que debe acarrear, como obvia consecuencia, la inexecutable de la norma respectiva. En verdad, la norma legal que pretende ser interpretativa pero en realidad no lo es lo único que consigue es despertar incertidumbre entre sus destinatarios y operadores jurídicos, porque su texto, lejos de ser claro y cierto, está afectado de una oscuridad tal que hace difícil su ejecución práctica, lo que evidentemente atenta contra el principio de la seguridad jurídica que le es inmanente.⁵

La situación anterior cobra mayor relevancia tratándose de las leyes tributarias donde el postulado constitucional de la legalidad impositiva (arts. 150-12 y 338 de la C.P.), exige que en el diseño de las normas relacionadas con los impuestos el legislador obre con suma claridad, evitando establecer disposiciones con contenidos normativos afectados de oscuridad que despierten perplejidad entre los contribuyentes y las autoridades del ramo.⁶

Al hacer esta afirmación, la Corte no pretende desconocer que legislador en su condición de depositario de la potestad impositiva (arts. 150-12 y 338 de la C.P.) pueda interpretar la ley tributaria. Lo que quiere precisar es que dicha atribución debe ser ejercida por el Congreso de la República atendiendo a la naturaleza y el sentido de esta función y con arreglo a los parámetros establecidos en el Ordenamiento Superior, so pena de viciar de inconstitucionalidad la correspondiente disposición legal.

Ahora bien, según los antecedentes legislativos la medida que contiene el artículo 23 de la Ley 383 de 1997, que se cuestiona parcialmente, fue adoptada por el legislador como respuesta a una práctica que desde tiempo pretérito se presenta en el campo tributario que consiste en utilizar simultáneamente beneficios fiscales para aminorar el impacto de la carga impositiva, situación que venía afectando sensiblemente los recaudos del impuesto sobre la renta.

En la exposición de motivos al proyecto de ley que posteriormente se convertiría en la Ley 383 de 1997, se lee al respecto:

“En el impuesto sobre la renta, se ha venido observando en algunos contribuyentes la utilización de beneficios fiscales en forma concurrente. A pesar de no existir una norma constitucional o legal que prevea restricciones en tal sentido, resulta a todas luces inaceptable su utilización. Por lo anterior, se considera necesario consagrar a nivel legal dicho principio y evitar así cualquier duda al respecto.

“La inadecuada utilización de beneficios fiscales por parte de los contribuyentes, trae como consecuencia la afectación de la base gravable en el impuesto sobre la renta y así mismo los recaudos por dicho concepto.

“La medida propuesta imprime mayores índices de neutralidad y equidad al sistema tributario colombiano”.⁷

De modo que en el caso de la norma acusada la facultad constitucional para interpretar la ley fue el pretexto empleado por el legislador para elevar a rango legal la prohibición de que los contribuyentes puedan obtener ventajas o beneficios fiscales más allá de lo que la equidad y

la justicia de las normas tributarias se lo permiten. Es decir, que al dictar el artículo 23 de la Ley 383 de 1997 el legislador no pretendió cumplir con el deber derivado de la competencia constitucional de fijar el sentido y alcance de otras leyes (art. 150-1 de la C.P.), toda vez que lo que hizo fue adoptar una medida de naturaleza tributaria.

5. La prohibición de beneficios concurrentes en el caso de los impuestos de período

La situación descrita no generaría problema alguno de constitucionalidad, a no ser porque conforme a lo preceptuado en el artículo 26 del Estatuto Tributario⁸ dicho gravamen es de período y por lo tanto se encuentra amparado por el mandato del inciso tercero del canon 338 Superior, según el cual “las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”.⁹

Evidentemente, la medida tributaria en cuestión implicó una alteración general en el cálculo de las bases gravables de los impuestos de período

-como el de renta-, que se generaron en el año fiscal que estaba corriendo cuando entró a regir la Ley 383 de 1997¹⁰, porque los contribuyentes de estos tributos se vieron obligados a acatar desde la vigencia de dicha ley la prohibición de aplicar beneficios concurrentes a que se refiere el artículo 23 bajo análisis, en cumplimiento de un supuesto mandato interpretativo dirigido a hacer efectiva la aplicación de esta determinación en un tiempo anterior al que impone el mentado principio constitucional.¹¹

No ignora la Corte que el Congreso en su condición de depositario del poder impositivo que le confieren los artículos 150-12 y 338 de la Constitución, puede adoptar medidas como la de prohibir que los contribuyentes apliquen beneficios fiscales en forma concurrente, máxime cuando persigue imprimirle equidad al sistema tributario impidiendo que a través de esta clase de maniobras los contribuyentes reduzcan el quantum de los impuestos en detrimento de la integridad financiera de las arcas públicas, cuyos fondos están destinados al sostenimiento del aparato estatal y a sufragar obras y servicios públicos prioritarios para la comunidad, tal como lo ordena el artículo 95-9 de la Carta Política.

Sin embargo, por loables que sean los propósitos del legislador su libertad de configuración en materia tributaria no lo habilita para desconocer principios fundamentales como el señalado en el inciso tercero del canon 338 Constitucional.

De ahí que el señalamiento de la fecha de vigencia de la Ley 383 de 1997, como el momento a partir del cual entró a regir la prohibición consagrada en su artículo 23 de aplicar más de un beneficio fiscal en relación con los hechos generadores de los impuestos, se ajuste al artículo 338 del Ordenamiento Superior siempre y cuando se entienda que para su aplicación debe darse cumplimiento a lo dispuesto en el inciso final de la citada norma fundamental. Así se declarará en la parte resolutive de esta sentencia.

Para la Corte tampoco se aviene a los mandatos constitucionales la expresión “interpretase con autoridad”, puesto que ha quedado establecido que mediante ésta fórmula el legislador no cumplió con el deber de fijar el sentido y alcance de disposiciones tributarias precedentes, sino que utilizó la competencia constitucional para interpretar la ley (art. 150-1) con un fin distinto como fue el de hacer obligatoria desde la vigencia de la Ley 383 de 1997 la prohibición de aplicar de beneficios fiscales en forma concurrente.

Así se declarará en la parte resolutive de esta sentencia.

VII. DECISION

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

RESUELVE :

Primero.- Declarar la INEXEQUIBILIDAD de las expresiones “Interpretase con autoridad” contenidas en inciso primero del artículo 23 de la Ley 383 de 1997.

Segundo.- Declarar la EXEQUIBILIDAD de las expresiones “a partir de la vigencia de la presente ley” contenidas en inciso primero del artículo 23 de la Ley 383 de 1997, bajo la condición de que se entienda que para su aplicación debe darse cumplimiento a lo dispuesto en el inciso final del artículo 338 de la Constitución Política.

Notifíquese, cópiese, publíquese, comuníquese e insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional.

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Presidente

JAIME ARAÚJO RENTERIA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

LUIS EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA V. SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

Salvamento Parcial de voto a la Sentencia C-806/01

UNIDAD NORMATIVA-No integración por inexistencia de demanda (Salvamento parcial de voto)

NORMA JURIDICA-Interpretación (Salvamento parcial de voto)

LEY INTERPRETATIVA-No suplantación de voluntad por juez constitucional (Salvamento parcial de voto)

LEY INTERPRETATIVA-Modificación de vigencia de norma (Salvamento parcial de voto)

Referencia: expediente D-3356

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 23 (parcial) de la Ley 383 de 1997, "Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando".

Me permito salvar parcialmente el voto en relación con el ordinal primero que declara la inexecutable de las expresiones "Interpétase con autoridad" por las siguientes razones:

1. Por que esas expresiones no habían sido demandadas y en consecuencia no existía la necesidad de realizar la denominada "integración normativa". La Corte debe ser muy prudente al hacer interpretación normativa ya que cuando se falla sobre normas que no han sido demandadas, se impide la intervención tanto del ministerio público, como de los ciudadanos y esto es mucho más grave en un sistema como el nuestro donde se quiere que los ciudadanos participen en el control de constitucionalidad, por algo desde el acto legislativo número 3 de 1910 tenemos un sistema de acción pública de inconstitucionalidad, que permite a los ciudadanos tanto iniciar el control como intervenir en el proceso de inconstitucionalidad.

1. En materia de interpretación de las normas jurídicas, no sólo interpreta los autores (doctrinal), los jueces (judicial), sino también el propio creador de la ley, o sea el legislador; esta última interpretación es la que se denomina interpretación con autoridad por que expresamente está consagrado en el numeral primero del artículo 150 de la Constitución. No se entiende entonces como teniendo el congreso al facultad constitucional de interpretar una ley anterior, mediante otra posterior, se pueda decir que esta segunda es inconstitucional.

No sobra recordar que en este caso existió una calificación legal, del propio legislador que definió como interpretativa a la ley que expedía; fue entonces voluntad del legislador la de determinar como interpretativa a esta ley y esa voluntad no puede ser suplantada por la Corte Constitucional.

1. Fue también voluntad del legislador de que esta norma interpretativa no se incorporara automáticamente a la norma que interpretaba, sino que se integrara a ella, a partir de su vigencia. Precisamente por ser norma interpretativa hubiera quedado incorporada a la norma interpretada, de no haberse dicho nada sobre su vigencia, ya que este es el efecto natural de las normas que interpreta; pero nada impide que el legislador modifique la vigencia de la norma interpretativa; esto no hace inconstitucional a la norma.

Fecha ut supra.

JAIME ARAUJO RENTERIA

Magistrado

Salvamento Parcial de voto a la Sentencia C-806/01

LEY INTERPRETATIVA-Potestad y permanencia/INTERPRETACION AUTENTICA DE LEY-Potestad y permanencia (Salvamento parcial de voto)

UNIDAD NORMATIVA-Integración sin relación de conexidad (Salvamento parcial de voto)

Con el acatamiento debido a las sentencias de la Corte Constitucional, nos vemos precisados a salvar parcialmente nuestro voto en relación con lo decidido en la Sentencia C-806 de 1º de agosto de 2001, pues nos separamos de la decisión contenida en el numeral primero de la parte resolutive de la sentencia aludida, por las razones que a continuación se expresan:

1ª. El primer inciso del artículo 23 de la Ley 383 de 1997, en su texto expresa que: “interpretase con autoridad a partir de la vigencia de la presente ley, que un mismo hecho económico no podrá generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente”.

2ª. La expresión demandada fue “a partir de la vigencia de la presente ley, cuya exequibilidad condicionada se declaró por la Corte en el numeral segundo de la parte resolutive de la Sentencia C-806 de 1º de agosto de 2001, decisión esta que compartimos.

3ª. Con todo, se decidió por la Corte realizar una unidad normativa con la expresión “interpretase con autoridad” con la cual comienza el inciso primero de la norma mencionada,

la cual se declaró inexequible, lo que nos lleva a discrepar, en ese punto, de la sentencia a la que se refiere este salvamento parcial de voto.

En efecto, para los suscritos magistrados, es absolutamente claro que al legislador le asiste, de manera permanente y en virtud de su potestad de configuración de la ley, la atribución de interpretar normas expedidas por él, fenómeno jurídico que desde antaño ha sido conocido como la “interpretación auténtica de la ley”. Y, siendo ello así, si el propio legislador consideró indispensable para precisar el alcance de la legislación precedente realizar una interpretación de ella en cuanto hace a los beneficios fiscales concurrentes con la autoridad de que se encuentra investido, no puede la Corte, en manera alguna, considerar que la expresión a que hacemos referencia es inexequible y declararlo así como lo declaró, pues en nada se vulnera el artículo 150 de la Constitución que le asigna al Congreso de la República la potestad de hacer e interpretar y modificar las leyes preexistentes.

Por otra parte, observamos que la unidad normativa que aquí se hizo sin que estuviera demandada la expresión “interpretase con autoridad”, no resulta indispensable para la declaración de exequibilidad del segmento normativo cuya constitucionalidad se verificó por la Corte y se declaró en la sentencia aludida, máxime si se tiene en cuenta que tal unidad normativa se realizó sin que ella guarde ninguna relación con la exequibilidad declarada en el punto segundo de la parte resolutive de esta sentencia.

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

ADHIERO AL ANTERIOR SALVAMENTO DE VOTO

ALVARO TAFUR GALVIS

1 Sobre este particular téngase presente que en la Sentencia C-113 de 1993, se dijo que “inaceptable sería privar a la Corte Constitucional de la facultad de señalar en sus fallos el efecto de éstos, ciñéndose, hay que insistir, estrictamente a la Constitución. E inconstitucional hacerlo por mandato de un decreto, norma de inferior jerarquía. Pues la facultad de señalar los efectos de sus propios fallos, de conformidad con la Constitución, nace para la Corte Constitucional de la misión que le confía el inciso primero del artículo 241, de guardar la “integridad y supremacía de la Constitución”, porque para cumplirla, el paso previo e indispensable es la interpretación que se hace en la sentencia que debe señalar sus

propios efectos. En síntesis, entre la Constitución y la Corte Constitucional, cuando ésta interpreta aquélla, no puede interponerse ni una hoja de papel”.

2 Esta doctrina está vertida, entre otras, en las sentencias C-504 de 1995, C-587 de 1995, C-357 de 1997, C-645/00 y C-1044/00

3 En reiterados pronunciamientos la Corte ha resaltado que, en cumplimiento de su misión como guardiana de la integridad y supremacía de la Constitución, debe adelantar una labor interpretativa del contenido de la demanda presentada, en forma amplia y flexible, en búsqueda del propósito real que animó al demandante a utilizarla, evitando así, que el ejercicio de un derecho político del ciudadano se vea frustrado en sus resultados con la expedición de un pronunciamiento inhibitorio (Cfr. Sentencias C-290 y C245 de 2000, entre otras). Igualmente se exige que la demanda contenga cargos concretos de naturaleza constitucional, como presupuesto material para un pronunciamiento de fondo (Cfr. Sentencias C-013 y 697 de 2000, entre otras). Recientemente, en la Sentencia C-621 de 2001, con ponencia del Magistrado Manuel José Cepeda E., la Corte analizó detenidamente estos puntos.

4 Sentencia C-270 de 1993. M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

5 La Corte ha cuestionado severamente la oscuridad de la ley. En la Sentencia C-556 de 1994 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa, dijo: “Para regular eficazmente las relaciones sociales, la ley debe ser clara, so riesgo de entorpecer la dirección hacia el bien común y no realizar el interés general. (...) Una ley es clara en la medida en que establezca certeza sobre los puntos determinantes de la conducta social; criterios que elucidan y no que obscurecen el entendimiento. Sin determinación conceptual hacia un nítido punto de referencia intelectual, es imposible la moción de la voluntad, pues ésta no puede obligarse a cumplir lo que el entendimiento desconoce por falta de identificación del precepto. La redacción de un texto legal no puede generar confusión en los destinatarios, sino todo lo contrario, ofrecer estabilidad y certeza jurídicas. Como la sociedad civil tiene el deber supremo de acatar la ley, obviamente cuenta con el derecho de exigir de la autoridad la claridad normativa, pues lo último que la norma jurídica puede hacer es generar incertidumbre, aspecto que riñe con su fin. La claridad de la ley, indudablemente, conduce a su observancia y, sobre todo, a adecuar la conducta humana dentro de lo justo legal; además, facilita la función judicial para aplicar el derecho con un principio exacto de juridicidad establecido por el deber ser hipotético de la norma jurídica.”

7 Gaceta del Congreso No.

8 El artículo 26 del Estatuto Tributario, prescribe: “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”. Se subraya.

9 La jurisprudencia de esta Corte ha precisado que cuando el canon 338 Superior dispone que las leyes tributarias “no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”, la palabra “período”, por estar libre de cualquier calificativo, no coincide con la noción, más restringida, del período gravable anual característico del impuesto a la renta y complementarios. Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, sí puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar la Constitución, ya que la prohibición contenida en la cita norma superior está encaminada a impedir que se aumenten las cargas al contribuyente, modificando las regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso. Según la jurisprudencia, la razón de la prohibición es elemental: el Estado no puede modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe. (Cfr. Sentencia C-527 de 1996. M.P. Jorge Arango Mejía) Se resalta

10 La Ley 383 de 1997 comenzó a regir desde su publicación en el Diario Oficial, hecho acaecido el 14 de julio del mismo año según consta en el D.O. Año CXXXIII No. 43.083 de esta fecha.

11 En criterio de la Sección Cuarta del Consejo de Estado el artículo 23 de la Ley 383 de 1997, es una norma que por estar orientada a clarificar los efectos que tienen los beneficios fiscales por parte de los sujetos pasivos de la obligación tributaria no puede ser asimilada a lo que técnicamente se considera como el establecimiento de un nuevo impuesto. De ahí que en su criterio la norma no infringe la prohibición consagrada en el inciso tercero del artículo 338 Superior. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCION CUARTA Consejero ponente: JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO, Bogotá, D.C., 24 de marzo de 2000. Radicación número: 11001- 03 - 2 7- 000 - 1998 - 0126 - 00 - 9262 Actor: ALVARO PARRA GOMEZ Y MARIA CONSTANZA GONZALEZ PAZ. Referencia: ACCION DE NULIDAD