

Sentencia C-926/00

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Deducción del IVA pagado por adquisición o nacionalización de activos fijos

DESCUENTO TRIBUTARIO-Saldos a favor de personas jurídicas

RETROACTIVIDAD DE LA LEY-Alcance

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY-Ligado a derechos adquiridos/DERECHOS ADQUIRIDOS-Concepto

El principio de irretroactividad está íntimamente ligado a los derechos adquiridos, que son aquellas situaciones individuales y subjetivas que se han creado y definido bajo el imperio de una ley y, por lo mismo, han instituido en favor de sus titulares un derecho subjetivo que debe ser respetado. De ahí que sea válido afirmar que una ley posterior no puede afectar lo que de manera legítima se ha obtenido bajo la vigencia de una ley anterior.

DERECHOS ADQUIRIDOS Y MERAS EXPECTATIVAS-Diferencias

Los derechos adquiridos se diferencian de las meras expectativas, que son aquellas esperanzas o probabilidades que tiene una persona de adquirir en el futuro un derecho que, por no haberse consolidado, puede ser regulado por el legislador según las conveniencias políticas que imperen en el momento, guiado por parámetros de justicia y de equidad que la Constitución le fija para el cumplimiento cabal de sus funciones.

DERECHOS ADQUIRIDOS-Aplicación en derecho privado/DERECHOS ADQUIRIDOS EN MATERIA TRIBUTARIA/LEY TRIBUTARIA-Irretroactividad

La institución de los derechos adquiridos propiamente tales, solamente se aplica en el derecho privado pues en el derecho público la doctrina y la jurisprudencia consideran que es más apropiado hablar de situaciones jurídicas consolidadas. Esta diferencia adquiere mayor relevancia cuando se trata de disposiciones de carácter tributario.

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA-No impide labor del legislador de modificar ordenamiento positivo

El principio de irretroactividad de la ley tributaria no impide ni obstaculiza la labor del legislador de modificar el ordenamiento positivo para introducir los cambios que considere necesarios en ese campo, atendiendo razones políticas, económicas, sociales o de conveniencia. En consecuencia, bien puede reformar, adicionar y derogar disposiciones jurídicas de esa índole, con una sola limitación: la no violación de los distintos postulados, reglas y derechos constitucionales.

LEY TRIBUTARIA-Fijación de límite temporal para hacer efectivo descuento no tiene carácter retroactivo

En el caso bajo examen se advierte de la simple lectura del parágrafo 2 del artículo 115-1 del E.T., que éste no tiene carácter retroactivo, pues en él simplemente, se están protegiendo los

derechos de los contribuyentes-personas jurídicas que, a la luz de la legislación existente antes de expedirse el precepto demandado, tenían sumas pendientes por solicitar como descuento tributario por concepto de impuestos sobre las ventas pagados en la adquisición o nacionalización de activos fijos. La fijación de un límite en el tiempo para hacer efectivo el descuento (5 períodos gravables) tampoco tiene carácter retroactivo pues este término no se aplica hacia el pasado sino hacia el futuro, es decir, a partir de la vigencia de la ley acusada.

Referencia: expediente D-2773

Demandante: Juliana Ocampo Herrán

Magistrado Ponente:

Dr. CARLOS GAVIRIA DIAZ

Santafé de Bogotá, D.C., diecinueve (19) de julio del año dos mil (2000).

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 JULIANA OCAMPO HERRAN, demandó una expresión del parágrafo 2 del artículo 18 de la ley 488 de 1998 “por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las entidades territoriales”.

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

I. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el texto de la disposición demandada, conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 43460 del 28 de diciembre de 1998 y se subraya lo demandado.

LEY 488 DE 1998

“Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las entidades territoriales”

“Artículo 18. Deducción del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos

fijos.

Adiciónase el Estatuto tributario con el siguiente artículo:

“Artículo 115-1. Dedución del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos fijos. Las personas jurídicas y sus asimiladas tendrán derecho a tratar como deducción en el impuesto sobre la renta, el impuesto a las ventas pagado en la adquisición o nacionalización de bienes de capital, de equipo de computación, y para las empresas transportadoras, adicionalmente, de equipo de transporte, en la declaración de renta y complementarios correspondiente al año en que se haya realizado su adquisición o nacionalización. En ningún caso, los vehículos automotores ni los camperos darán lugar a la deducción prevista en este artículo.

En el caso de la adquisición de activos fijos gravados con impuesto sobre las ventas por medio del sistema de arrendamiento financiero (leasing), se requiere que se haya pactado una opción de adquisición irrevocable en el respectivo contrato, a fin de que el arrendatario tenga derecho a la deducción contemplada en el presente artículo.

En este evento, la deducción sólo podrá ser solicitada por el usuario del respectivo bien, independientemente de que el contrato se encuentre sometido al procedimiento del numeral 1º o al procedimiento del numeral 2º de que trata el artículo 127-1 del Estatuto Tributario.

Para los efectos del presente artículo se consideran bienes de capital aquellos activos de capital que se capitalicen de acuerdo con las normas de contabilidad, para ser depreciados.

Parágrafo 1. El impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos depreciables frente a los cuales no sea procedente lo dispuesto en el presente artículo formará parte del costo del activo.

Parágrafo 2. Los contribuyentes personas jurídicas que de conformidad con el inciso primero del artículo 104 de la ley 223 de 1995, tuvieren a la fecha de vigencia de la presente ley, saldos pendientes para solicitar como descuento tributario, correspondientes a impuestos sobre las ventas pagados en la adquisición o nacionalización de activos fijos, conservarán su derecho a solicitarlo en los periodos siguientes hasta agotarlo, sin que en ningún caso exceda de cinco (5) períodos gravables.”

I. LA DEMANDA

Dice la demandante que la disposición acusada vulnera los principios de irretroactividad y de equidad tributaria, consagrados en el artículo 363 del Estatuto Supremo, por las siguientes razones:

1. El artículo 104 de la ley 223 de 1995 establecía que “cuando en un ejercicio no sea posible descontar la totalidad del impuesto sobre las ventas pagado en su adquisición, el saldo podrá descontarse dentro de los ejercicios siguientes”. La norma acusada conserva tal derecho pero limita el término que tienen los contribuyentes que tuvieren saldos pendientes para solicitar el descuento tributario correspondiente a impuestos sobre las ventas pagados en la

adquisición o nacionalización de activos fijos, a cinco años. En consecuencia, considera la demandante que tal precepto viola la Constitución al desconocer “situaciones jurídicas ya consolidadas y, por esa vía, generar inequidades ostensibles entre los contribuyentes (...) pues esa era una situación jurídica consolidada de conformidad con la ley 223, que no fijaba ningún límite de tiempo y, por tanto, los contribuyentes que a la fecha de expedición de la ley 488 ya habían cumplido con los requisitos consagrados en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario, tienen derecho al descuento tributario.”

2. Igualmente, señala que se viola el principio de equidad tributaria consagrado en la Constitución, “toda vez que la limitación en el tiempo impuesta por el parágrafo 2 del artículo 18 de la ley 488/98, no encuentra ninguna explicación que justifique el trato discriminatorio, entre los contribuyentes que no habían descontado la totalidad del impuesto sobre las ventas antes de la vigencia de la ley 488 y aquellos que en las mismas circunstancias ya lo habían agotado. En conclusión, la norma acusada pretende aplicar de manera inequitativa una norma tributaria retroactivamente a situaciones jurídicas ya consolidadas.”

I. INTERVENCIONES

1. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El ciudadano ALVARO LEYVA ZAMBRANO, en su calidad de Presidente del Instituto Colombiano de Derecho tributario, suscribe el concepto emitido por ese Instituto sobre el tema de debate, el cual fue objeto de algunos salvamentos y aclaraciones de voto, los cuales adjunta. En dicho concepto se concluye que la norma acusada es inconstitucional por infringir los artículos 58, 95-9 y 363 de la Constitución Política. A continuación se resumen los aspectos mas relevantes del citado escrito.

- En el caso de debate no se viola el principio de legalidad tributaria pues el Congreso Nacional, en ejercicio de su potestad legislativa, puede modificar o suprimir los beneficios tributarios consagrados en disposiciones anteriores.

- De otra parte, considera el Instituto que la disposición acusada, al restringir a cinco (5) años el ejercicio de un derecho que había sido consagrado en favor de los contribuyentes sin limitación alguna en el tiempo, viola el artículo 58 de la Carta Política, por cuanto desconoce los derechos adquiridos por los particulares al amparo de una ley anterior. “Los contribuyentes del impuesto sobre la renta, en el momento de efectuar, durante la vigencia de la ley 223 de 1995, una inversión en un bien de capital, sobre el cual tuvieron que cancelar el impuesto sobre las ventas en su adquisición, construcción o importación, adquirieron el derecho a solicitar el valor de dicho tributo como un descuento en el año de su pago o en los periodos siguientes”. Sin embargo, es posible que existan casos en los que por el monto de la inversión o por las condiciones económicas del país en los últimos años, algunos contribuyentes no han podido solicitar el descuento, ni lo puedan solicitar en un término de cinco años, “es precisamente porque la ley tributaria establece un impuesto mínimo que no puede ser afectado con este tipo de descuentos (art. 259 del Estatuto

Tributario). En esta forma, pueden ver anulado o limitado en forma considerable el beneficio adquirido bajo el amparo de la ley anterior, lo cual implica violación del artículo 58 de la Constitución.”

- Finalmente, señala el Instituto que no está conforme con el principio de equidad que determinados contribuyentes que hicieron inversiones, beneficiadas con el descuento tributario, no puedan lucrarse de él por razón de su situación económica adversa, mientras que quienes hicieron ese mismo tipo de inversiones sí puedan beneficiarse del descuento, por haber tenido una situación económica que daba lugar a su aplicación. “La igualdad de los contribuyentes en el cumplimiento de los presupuestos del beneficio fiscal, debe dar lugar a su utilización en forma total para ellos, aunque las circunstancias posteriores al nacimiento del derecho sean diferentes”.

- Concluye el Instituto diciendo que “los contribuyentes que bajo la vigencia de la ley 223 de 1995 efectuaron inversiones en bienes de capital sobre las cuales pagaron el impuesto sobre las ventas, adquirieron el derecho a solicitar el descuento respectivo en cualquier tiempo.”

1. Intervención de la Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales

La ciudadana MYRIAM ELIANA MARTINEZ PINEDA, en su calidad de funcionaria de la Oficina Nacional Normativa y Doctrina de la DIAN, obrando en representación de esa institución, intervino para defender la constitucionalidad de la norma demandada. Son éstos los argumentos que esgrime con ese fin.

- “En este caso no podemos hablar de inequidad o desigualdad, porque las circunstancias para alguien que se acogió al beneficio, en vigencia de la ley 223/95, habiéndolo agotado, no son las mismas frente a quienes a la entrada en vigencia de la ley acusada tenían pendientes saldos por concepto de la adquisición de activos fijos y no los habían utilizado como descuento. Mientras que la situación temporo-espacial de los primeros se ubica en momentos en que la norma era plenamente aplicable tanto en el tiempo como en el espacio, a los segundos, la ley debía garantizarles una situación temporo-espacial justa y razonable, para el ejercicio de su derecho. Se pregunta entonces, que ‘inequidad ostensible’ genera para un contribuyente, el señalamiento de un plazo para utilizar un beneficio-descuento, que para el futuro fue derogado por una ley, y que precisamente en virtud de la seguridad jurídica y la igualdad, se garantiza su ejercicio durante un término razonable? NINGUNA, porque el legislador fue consciente de la existencia de situaciones jurídicas que debían ser garantizadas y defendidas en pro de los contribuyentes, en un plazo justo y no dejarlas indefinidas en el tiempo.”

- Por consiguiente, considera que no se vulnera el principio de igualdad, pues el trato diferente está razonable y objetivamente justificado por que “la situación de quienes utilizaron el beneficio durante la vigencia de la ley” es distinta de la de aquellos “que no hubieron utilizado el beneficio.”

- Tampoco se configura la supuesta aplicación retroactiva de la ley porque no existe mutación en el derecho concedido, ya que éste se mantiene, pues lo único que hizo el

legislador en el precepto demandado, fue señalar un término prudencial y razonable para ejercitarlo (5 años), bajo los mismos presupuestos legales de carácter sustancial que regían antes. De esta manera el legislador cumplió la finalidad esencial de su razón de ser: la garantía de la seguridad jurídica y la tranquilidad de los contribuyentes.

- Los descuentos tributarios, por regla general, tienen un límite que fija el legislador, que en el presente caso, aparece consagrado en el artículo 259 del E.T., según el cual “en ningún caso los descuentos tributarios pueden exceder el valor máximo del impuesto ordinario de renta”. Por tanto, es claro que para el año gravable de 1998 se conservaron las condiciones, requisitos y obligaciones existentes antes de la vigencia de la ley 488/98, pues la derogatoria del artículo 104 de la ley 223/95, opera desde el 28 de diciembre de 1998, día de su publicación en el Diario Oficial, hacia el futuro y se aplica a partir del año 1999. El legislador, entonces, debía proteger y garantizar los saldos pendientes a solicitar como descuento a la fecha de vigencia de la ley, aplicando las normas existentes, como en efecto lo hizo.

- Y termina, diciendo que “si para el año gravable de 1998, un contribuyente tenía impuesto sobre las ventas pagados por la adquisición de activos fijos, éstos debían descontarse en un mismo ejercicio, es decir, en el año gravable de 1998. Si no podía descontar la totalidad, porque excedía el límite legal, el saldo lo podía descontar dentro de los ejercicios siguientes, que de conformidad con el artículo 18 de la ley 488 de 1998, irían del año 1999 al 2002.”

I. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El señor Procurador General de la Nación en concepto No. 2093 recibido el 13 de marzo del 2000, solicita a la Corte declarar la inconstitucionalidad de la expresión acusada, con fundamento en las siguientes consideraciones:

- Después de referirse al principio de irretroactividad de la ley tributaria, siguiendo la jurisprudencia de esta corporación, señala que “la realización del hecho imponible genera un derecho adquirido en cabeza del contribuyente, consistente en quedar sometido al régimen fiscal imperante al momento en que se tuvo por acaecido dicho hecho imponible, porque es este momento, y no otro, el que se toma en cuenta para configurar la obligación tributaria establecida en la ley. Ciertamente la realización de la hipótesis señalada en la norma tributaria produce como obvia consecuencia la potencial obligación de una persona de pagar el respectivo tributo al fisco bajo las condiciones y términos que se consagran en la legislación impositiva vigente en ese momento, puesto que así lo demanda el principio de legalidad en virtud del cual, la ley tributaria debe ser preexistente, con el fin de que los particulares conozcan de antemano en qué consiste su obligación de tributar y cuáles son los elementos y parámetros con arreglo a los cuales deben cumplir con el deber de contribución.”

- Bajo estas premisas considera el Procurador que las personas jurídicas que pagaron el IVA, por la adquisición o nacionalización de bienes de capital, de equipos de computación o de equipos de transporte, en desarrollo del artículo 258-1 del E.T. (antes de la modificación introducida por el artículo 18 de la ley 488/98) y en armonía con el artículo 104 de la ley 223 de 1995, “adquirieron el derecho a tratar ese IVA como descuento tributario de su impuesto

de renta, en los ejercicios siguientes al año en que se efectuó la compra o nacionalización, cuando quiera que en un ejercicio no les haya sido posible descontar la totalidad de dicho impuesto. Este derecho adquirido surge con el pago del IVA por la venta o nacionalización de bienes de capital antes de la expedición de la ley 488/98, y comprende la prerrogativa, esto es, el régimen legal del beneficio fiscal establecido en el artículo 104 de la ley 223 de 1995, en virtud del cual el descuento tributario consagrado en el artículo 258-1 del E.T. puede ser solicitado por los contribuyentes en cualquier tiempo. Por esta razón es inconstitucional la restricción temporal que consagra la norma acusada, por cuanto esta limitación implica una modificación de carácter retroactivo al régimen del IVA que estaba vigente con anterioridad a la expedición de la ley 448 de 1998.”

- De otra parte, considera que también se viola el principio de la buena fe puesto que “los contribuyentes que en las condiciones señaladas en la ley antes vigente realizaron sus inversiones se ven sorprendidos por una decisión del Estado que les limita temporalmente la posibilidad de efectuar el descuento. Se trata de una situación que no se ajusta a los postulados de la buena fe, puesto que el Estado se beneficia de una decisión que afecta injustificadamente a quienes pagaron oportunamente sus impuestos y optaron, dentro de las alternativas del mercado financiero, por invertir su capital en las condiciones que les ofrecía la legislación tributaria antes de la vigencia de la ley 488 de 1998. (...) En suma, no hay duda que la disposición acusada es retroactiva, porque modifica las condiciones de la relación jurídica Estado-contribuyente, establecida con anterioridad al amparo del artículo 104 de la ley 223 de 1995, y en la cual se verificaron todos los supuestos fácticos previstos en la ley para hacerse acreedor del beneficio fiscal del descuento, el cual debe mantenerse durante el desarrollo de esa relación y hasta su extinción, en atención al principio de la seguridad jurídica.”

I. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241-4 de la Constitución, corresponde a esta corporación decidir sobre la constitucionalidad del aparte acusado del parágrafo 2 del artículo 115-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 18 de la ley 488 de 1998.

En el caso de debate debe la Corte resolver si la disposición demandada, al limitar el tiempo que tenían los contribuyentes (personas jurídicas), para solicitar el descuento tributario correspondiente a impuestos sobre las ventas pagados en la adquisición o nacionalización de activos fijos, tiene carácter retroactivo y, por ende, desconoce situaciones jurídicas consolidadas al amparo de normas anteriores.

3. Antecedentes

Para un mejor entendimiento del asunto que aquí se debate, es importante hacer un recuento de las normas que regulaban el beneficio tributario antes de expedirse la norma demandada.

- El artículo 20 de la ley 6 de 1992, incorporado al Estatuto Tributario bajo el número 258-1, autorizaba a las personas jurídicas y sus asimiladas para descontar del impuesto sobre la renta a su cargo, el impuesto a las ventas pagado en la adquisición o nacionalización de bienes de capital, de equipo de computación, y para las empresas transportadoras adicionalmente de equipo de transporte, en la declaración de renta y complementarios correspondiente al año en que se hubiera realizado su adquisición o nacionalización. Si tales bienes se enajenaban antes de transcurrido el respectivo tiempo de vida útil, señalado por el reglamento, desde la fecha de adquisición o nacionalización, el contribuyente debía adicionar al impuesto neto de renta correspondiente al año gravable de enajenación, la parte del valor del impuesto sobre las ventas que hubiere descontado, proporcional a los años o fracción de año que restaran del respectivo tiempo de vida útil probable; en este caso, la fracción de año se debía tomar como año completo. Cabe agregar, que en esta disposición se excluía de dicho beneficio tributario a los vehículos automotores y a los camperos.

Igualmente, se consagraba que en el caso de la adquisición de activos fijos gravados con impuesto sobre las ventas por medio del sistema de arrendamiento financiero (leasing), se requería que se hubiera pactado una opción de adquisición irrevocable en el respectivo contrato, a fin de que el arrendatario tuviera derecho al descuento establecido en tal artículo.

- Posteriormente, se expidió el artículo 104 de la ley 223 de 1995 y en él se estableció que el descuento previsto en el artículo 258-1 del E. T. se concederá únicamente sobre los activos de capital que se capitalizan de acuerdo con las normas de contabilidad, para ser depreciados o amortizados. Para los activos adquiridos a partir de la vigencia de la ley, cuando en un ejercicio no era posible descontar la totalidad del impuesto sobre las ventas pagado en su adquisición, el saldo podía descontarse dentro de los ejercicios siguientes. Cuando se tratara de bienes adquiridos mediante contratos de leasing con opción de compra, el impuesto sobre las ventas sólo podía ser descontado por el usuario del respectivo bien, independientemente de que el usuario se sometiera al procedimiento 1 o al procedimiento 2, de que trata el artículo 127-1 del E. T.

En este mismo precepto se interpretó con autoridad el artículo 258-1 del E. T., en el sentido de señalar que procede el descuento del impuesto sobre las ventas (IVA) en la adquisición de vehículos automotores sometidos a la tarifa general del impuesto sobre las ventas que sean activos fijos productores de renta.

- Finalmente, se expidió la ley 488/98 en cuyo artículo 154 se derogaron expresamente los artículos 258-1 del E.T. y 104 de la ley 223 de 1995, antes enunciados y en el artículo 18, que es materia de acusación parcial en este proceso, se modificó el sistema de descuento por el de deducción y se adoptaron otras medidas, como se verá a continuación.

4. Contenido del artículo 18 de la ley 488 de 1998, objeto de demanda parcial

El artículo 18 de la ley 488/98, parcialmente acusado en este proceso, adicionó al Estatuto Tributario una nueva disposición, que quedó codificada bajo el No. 115-1, y en ella se consagró lo siguiente:

Las personas jurídicas o sus asimiladas tienen derecho a tratar como deducción en el

impuesto sobre la renta, el impuesto a las ventas pagado en la adquisición o nacionalización de bienes de capital, de equipo de computación, y para las empresas transportadoras, adicionalmente, de equipo de transporte, en la declaración de renta y complementarios correspondiente al año en que se haya realizado su adquisición o nacionalización. Este beneficio tributario no opera sobre los vehículos automotores ni los camperos.

En el caso de la adquisición de activos fijos gravados con impuesto sobre las ventas por medio de leasing, se requiere que se hubiera pactado una opción de adquisición irrevocable, para que el arrendatario tenga derecho a dicha deducción. En este evento la deducción sólo la puede solicitar el usuario del respectivo bien, independientemente de que el contrato esté sujeto al procedimiento contemplado en los numerales 1 ó 2 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, que regula los contratos de leasing.

También se consagra el significado de “bienes de capital” para efectos de la aplicación de esta disposición.

En el párrafo primero del mismo artículo se señala que el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos depreciables frente a los cuales no sea procedente lo dispuesto en este precepto formará parte del costo del activo.

Y en el párrafo segundo se establece que los contribuyentes personas jurídicas que, de conformidad con el inciso primero del artículo 104 de la ley 223 de 1995, tuvieran a la fecha de vigencia de la presente ley, esto es, el 28 de diciembre de 1998, saldos pendientes para solicitar como descuento tributario, correspondientes a impuestos sobre las ventas pagados en la adquisición o nacionalización de activos fijos, conservarán su derecho a solicitarlo en los períodos siguientes hasta agotarlo, “sin que en ningún caso exceda de cinco (5) periodos gravables.”

De las disposiciones hasta aquí reseñadas se concluye lo siguiente: el descuento tributario consagrado en el artículo 104 de la ley 223 de 1995 desapareció del ordenamiento positivo y, en su lugar, se estableció la deducción en el impuesto sobre la renta, del impuesto a las ventas pagado por concepto de la adquisición o nacionalización de bienes de capital, de equipo de computación, y para las empresas transportadoras, adicionalmente de equipo de transporte, en la declaración de renta y complementarios correspondiente al año en que se hubiera realizado la adquisición o la nacionalización. De esta disposición se excluyeron los vehículos automotores y los camperos.

Debido a dicho cambio el legislador decidió en el precepto demandado, conservar el derecho al descuento para los contribuyentes (personas jurídicas) que, de conformidad con el artículo 104 de la ley 223 de 1995, norma antes vigente, tuvieran a la fecha de vigencia de la ley 488/98 (28 de diciembre de 1998) saldos pendientes por solicitar, correspondientes a impuestos sobre las ventas pagados en la adquisición o nacionalización de activos fijos.

En otras palabras, en el párrafo 2 materia de acusación parcial, se protegen los derechos de los contribuyentes-personas jurídicas que con posterioridad a la expedición de la ley 223 de 1995 (28 de diciembre de 1995) y hasta la entrada en vigencia de la ley 488 de 1998 (diciembre 28/98) tuvieran saldos pendientes por solicitar como descuento tributario, por concepto de impuestos sobre las ventas pagados en la adquisición o nacionalización de

activos fijos. Tal beneficio se puede hacer efectivo en los períodos gravables siguientes hasta agotarlo, “sin que en ningún caso exceda de cinco (5) períodos gravables”, limitación que es considerada inconstitucional por la actora, por las razones que se expusieron en el acápite III de esta providencia.

Si antes de expedirse la ley acusada los contribuyentes (personas jurídicas) que tenían derecho al descuento tributario por los conceptos que en dichas disposiciones se señalaba, podían hacerlo efectivo en el ejercicio siguiente hasta agotarlo y si quedaban saldos pendientes éstos se podían descontar dentro de los ejercicios siguientes, sin indicar límite en el tiempo, habrá que determinar la Corte si la limitación consagrada en el parágrafo 2 del artículo 18 de la ley 488/98, materia de acusación parcial, de conservar tal derecho para los contribuyentes que tuvieran saldos pendientes por solicitar a la fecha de vigencia de la ley, por un término de cinco (5) períodos gravables, infringe o no el ordenamiento superior y a ello procede.

4. Principio de irretroactividad de la ley tributaria y el respeto de las situaciones jurídicas consolidadas.

El principio de irretroactividad de la ley tributaria se encuentra expresamente contemplado en el Estatuto Superior, en dos disposiciones distintas: en el inciso tercero del artículo 338 y en el inciso segundo del artículo 363 del Estatuto Superior, que textualmente rezan.

“Artículo 338. (...)

“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.”

“Artículo 363 (...)

“Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.”

La retroactividad de la ley está íntimamente ligada con su aplicación en el tiempo, pues una ley no puede tener efectos hacia el pasado, salvo que se trate de garantizar el principio de favorabilidad.

La naturaleza jurídica del principio de irretroactividad, “es la premisa según la cual, en la generalidad de las circunstancias se prohíbe, con base en la preservación del orden público y con la finalidad de plasmar la seguridad y estabilidad jurídicas, que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo circunstancias especiales que favorezcan, tanto al destinatario de la norma como a la consecución del bien común de manera concurrente” (sent. C-549/93 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa)

Dicho principio está íntimamente ligado a los derechos adquiridos, que son aquellas situaciones individuales y subjetivas que se han creado y definido bajo el imperio de una ley y, por lo mismo, han instituido en favor de sus titulares un derecho subjetivo que debe ser

respetado. De ahí que sea válido afirmar que una ley posterior no puede afectar lo que de manera legítima se ha obtenido bajo la vigencia de una ley anterior.

Los derechos adquiridos se diferencian de las meras expectativas, que son aquellas esperanzas o probabilidades que tiene una persona de adquirir en el futuro un derecho que, por no haberse consolidado, puede ser regulado por el legislador según las conveniencias políticas que imperen en el momento, guiado por parámetros de justicia y de equidad que la Constitución le fija para el cumplimiento cabal de sus funciones.

La institución de los derechos adquiridos propiamente tales, solamente se aplica en el derecho privado pues en el derecho público la doctrina y la jurisprudencia consideran que es más apropiado hablar de situaciones jurídicas consolidadas.¹ Esta diferencia adquiere mayor relevancia cuando se trata de disposiciones de carácter tributario. Por ello señaló la Corte en sentencia anterior, que “en este campo no existe el amparo de derechos adquiridos pues la dinámica propia del Estado obliga al legislador a modificar la normatividad en aras de lograr el bienestar de la colectividad en general; en consecuencia, nadie puede pretender que un determinado régimen tributario lo rija por siempre y para siempre, esto es, que se convierta en inmodificable.” Pero también dejó claramente establecido que “las leyes tributarias no son retroactivas, de manera que los efectos producidos por la ley tributaria en el pasado debe respetarlos la ley nueva, es decir, que las situaciones jurídicas consolidadas no pueden ser desconocidas por la ley derogatoria, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente para el periodo fiscal respectivo y de acuerdo con las exigencias allí impuestas.”(sent. C-393/96 M.P. Carlos Gaviria Díaz)

Y en fallo posterior sostuvo que la retroactividad de la ley “resulta censurable sólo cuando la nueva norma incide sobre los efectos jurídicos ya producidos en virtud de situaciones y actos anteriores, y no por la influencia que pueda tener sobre los derechos en lo que hace a su proyección futura.”(sent. C-511/96 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz)

El principio de irretroactividad de la ley tributaria no impide ni obstaculiza la labor del legislador de modificar el ordenamiento positivo para introducir los cambios que considere necesarios en ese campo, atendiendo razones políticas, económicas, sociales o de conveniencia. En consecuencia, bien puede reformar, adicionar y derogar disposiciones jurídicas de esa índole, con una sola limitación: la no violación de los distintos postulados, reglas y derechos constitucionales. De no admitirse tal potestad legislativa “el ordenamiento jurídico correría el riesgo de petrificarse, si al regular las relaciones de coexistencia social y adaptarse a las realidades de cada momento, debiera inhibirse de afectar de una u otra manera las relaciones jurídicas preexistentes”.

En el caso bajo examen se advierte de la simple lectura del parágrafo 2 del artículo 115-1 del E.T., que éste no tiene carácter retroactivo, pues en él simplemente, se están protegiendo los derechos de los contribuyentes-personas jurídicas que, a la luz de la legislación existente antes de expedirse el precepto demandado, tenían sumas pendientes por solicitar como descuento tributario por concepto de impuestos sobre las ventas pagados en la adquisición o nacionalización de activos fijos.

La fijación de un límite en el tiempo para hacer efectivo el descuento (5 períodos gravables) tampoco tiene carácter retroactivo pues este término no se aplica hacia el pasado sino hacia

el futuro, es decir, a partir de la vigencia de la ley acusada.

De otra parte, es preciso señalar que la ley 488 de 1998, a la cual pertenece el artículo 18, parcialmente acusado, tampoco produce efectos retroactivos pues, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 154, ésta “rige a partir de su publicación”.

Siendo así, mal puede argüirse que el precepto legal demandado tenga carácter retroactivo.

4.1 La norma acusada está destinada a proteger situaciones jurídicas consolidadas a la luz de disposiciones anteriores

Como consecuencia de la derogación del descuento tributario a que se refiere la norma acusada y la creación de una nueva figura, cual es la deducción del impuesto sobre la renta, corresponde determinar a la Corte si existían situaciones jurídicas consolidadas que el legislador, en cumplimiento de claros mandatos constitucionales, estaba obligado a respetar. Para ello es preciso analizar cada una de las situaciones que se podían derivar del precepto que regulaba el descuento (art. 104 ley 223/95). Veamos:

1. El contribuyente hizo uso del descuento tributario y agotó en su totalidad el valor a que tenía derecho, por concepto del impuesto a las ventas pagado.

2. El contribuyente hizo los descuentos pero le quedaron saldos pendientes por solicitar. En este punto, es conveniente anotar que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 259 del E.T., “En ningún caso los descuentos tributarios pueden exceder el valor del impuesto básico de renta.”

1. El contribuyente no hizo los descuentos en los períodos correspondientes.

En los eventos contemplados en los numerales 1 y 3 es evidente que no existían derechos consolidados, puesto que en el primer caso el derecho se ejerció totalmente, y en el segundo es el mismo contribuyente quien en forma libre y autónoma decidió no acogerse al beneficio ofrecido. No sucede lo mismo con quienes se encontraban en la situación descrita en el numeral 2 pues para aquellos contribuyentes sí se generó un derecho que, a la luz de lo dispuesto en el artículo 58 del Estatuto Supremo, debía ser protegido y respetado por el legislador, como en efecto lo hizo en el párrafo 2, del artículo 18 de la ley 488/98, materia de acusación parcial. Por consiguiente, no existe la alegada vulneración de situaciones jurídicas consolidadas.

Ahora bien: en cuanto a la limitación del término que bajo las normas antes vigentes, tenían los contribuyentes para hacer efectivo el descuento tributario, considera la Corte que tal decisión legislativa no vulnera la Constitución, pues al retirarse del ordenamiento positivo el descuento tributario a partir del 28 de diciembre de 1998, fecha en la que empezó a regir la ley 488/98, era imperativo para el legislador además de proteger las situaciones jurídicas consolidadas de los contribuyentes que a esa fecha tuvieran saldos pendientes por solicitar, señalar un plazo máximo dentro del cual podían hacer efectivo tal derecho y no como lo sugiere la actora, que éste fuera indefinido.

Pretender que las normas que consagraban el beneficio tributario del descuento rigieran por siempre y para siempre, esto es, eternamente, sería no sólo impedir al legislador cumplir una de sus funciones: reformar y derogar las leyes preexistentes, sino también convertir la legislación tributaria en inmodificable, lo cual no se aviene con la Constitución, con el dinamismo propio del Estado, ni con la realidad social y las políticas tributarias, especialmente, variables.

De ahí que la Corte haya señalado en jurisprudencia reiterada, que “(....)si el legislador careciera de competencia para cambiar o suprimir las leyes preexistentes se llegaría a la absurda conclusión de que la normatividad legal tendría que quedar petrificada, las cambiantes circunstancias y necesidades de la colectividad no podrían ser objeto de nuevos enfoques legislativos, pues la ley quedaría supeditada indefinidamente a lo plasmado en normas anteriores, que quizá tuvieron valor y eficacia en un determinado momento de la historia pero que pudieron haber perdido la razón de su subsistencia frente a hechos nuevos propiciados por la constante evolución del medio social en el que tiene aplicación el orden jurídico.

Estamos, pues, frente a una facultad que no es posible desligar de la función legislativa por cuanto es connatural a ella, toda vez que el legislador está llamado a plasmar, en el Derecho que crea, las fórmulas integrales de aquella que, según su apreciación, mejor conviene a los intereses de la comunidad. Por ello no es extraño que estime indispensable sustituir, total o parcialmente, el régimen jurídico por él mismo establecido, con el objeto de adecuar los nuevos preceptos a los postulados que inspiran su actividad.” (Sent. C-529/94 M.P. José Gregorio Hernández Galindo)

A lo anterior se puede agregar otra razón y es que en derecho público, a diferencia de lo que ocurre en derecho privado, el interés general debe prevalecer y, por tanto, la modificación o la derogación de la legislación tributaria surge inevitablemente para lograr un orden económico y social justo en el que el interés supremo de la colectividad sea el objetivo principal.

Que el interés general prevalezca no significa que las leyes tributarias puedan tener carácter retroactivo, ni que puedan desconocer las situaciones jurídicas consolidadas al amparo de normas anteriores pues, de conformidad con el ordenamiento superior, la ley tributaria no puede operar hacia el pasado ni desconocer los derechos de los contribuyentes.

Así las cosas, el término de cinco (5) períodos gravables como límite para que los contribuyentes hagan efectivo el descuento tributario que, se repite fue derogado, sobre los saldos que tuvieran pendientes a la fecha de vigencia de la ley 488/98, se muestra razonable y justo. No se olvide que, según el artículo 104 de la ley 223/95, el contribuyente estaba obligado a descontar la totalidad del impuesto pagado en el mismo ejercicio y solamente, el saldo que hubiere quedado después de esta operación, podía descontarse en los ejercicios siguientes. Entonces, son éstos valores a los que alude la norma demandada.

Para terminar, es pertinente señalar que la expresión demandada, como bien lo afirma el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, no está modificando o suprimiendo beneficios

fiscales que hubiesen sido solicitados como tales por los contribuyentes, sino simplemente estableciendo una limitación hacia el futuro para hacerlos efectivos, limitación que debe comenzar a regir en el año gravable de 1999, por aplicación del artículo 338 de la Constitución, que consagra la vigencia de normas relativas a impuestos de período. Una cosa es modificar la situación jurídica consolidada para los contribuyentes y otra, la reglamentación hacia el futuro del ejercicio de un derecho consagrado en favor de los mismos.

De otra parte, debe insistir la Corte que si bien el legislador puede modificar o derogar la legislación preexistente, ello sólo es posible en la medida en que no desconozca situaciones jurídicas consolidadas al amparo de normas anteriores, lo que no ha ocurrido en el presente caso, pues como se ha demostrado, ellas han sido expresamente protegidas, y la ley a la que pertenece la norma acusada, no tiene carácter retroactivo.

I. DECISION

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

R E S U E L V E :

Declarar EXEQUIBLE la expresión demandada del párrafo 2 del artículo 115-1 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 18 de la ley 488 de 1998.

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

FABIO MORON DIAZ

Presidente

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

MARTHA V. SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 Sobre este punto existe múltiple jurisprudencia del Consejo de Estado, de la Corte Suprema de Justicia, y de esta Corte.