

Sentencia C-1114/03

DEBIDO PROCESO-Aplicación/**DERECHO AL DEBIDO PROCESO**-Fundamental/**DEBIDO PROCESO**-Límites al ejercicio de los poderes públicos

PRINCIPIO DE PUBLICIDAD DEL PROCESO-Consagración/**PRINCIPIO DE PUBLICIDAD DEL PROCESO**-Presupuesto de la democracia participativa/**PRINCIPIO DE PUBLICIDAD DEL PROCESO**-Principio de la Administración Pública

PRINCIPIO DE PUBLICIDAD-Conocimiento de las actuaciones judiciales y administrativas

PRINCIPIO DE PUBLICIDAD-Realización

El principio de publicidad se realiza a través de las notificaciones como actos de comunicación procesal; es decir, del derecho a ser informado de las actuaciones judiciales o administrativas que conduzcan a la creación, modificación o extinción de una situación jurídica o a la imposición de una sanción.

NOTIFICACION-Concepto/**NOTIFICACION**-Finalidad/**NOTIFICACION**-Objetivo/**DECISION ADMINISTRATIVA**-Notificación

PRINCIPIO DE PUBLICIDAD-Derecho de la comunidad a conocer las actuaciones de autoridades públicas/**PRINCIPIO DE PUBLICIDAD**-Garantía de transparencia de poderes públicos

LEGISLADOR-Competencia para determinar las condiciones en que debe operarse el reconocimiento y la realización del principio de publicidad

PRINCIPIO DE PUBLICIDAD-No es absoluto/**PRINCIPIO DE PUBLICIDAD PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO**-Notificación por correo incluye el correo electrónico

PRINCIPIO DE PUBLICIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO-Notificación por correo electrónico es el ejercicio legítimo de la función legislativa

LEGISLADOR-Facultad de incorporar al régimen de notificaciones procesales los avances tecnológicos planteados por la informática

ADMINISTRACION DE IMPUESTOS NACIONALES-Formas de notificación de los actos administrativos

ADMINISTRACION DE IMPUESTOS NACIONALES-Notificación por correo electrónico

ADMINISTRACION DE IMPUESTOS NACIONALES-Notificación personal

ADMINISTRACION DE IMPUESTOS NACIONALES-Notificación por edicto

ADMINISTRACION DE IMPUESTOS NACIONALES-Notificación por publicación en un diario de amplia circulación

ACTO ADMINISTRATIVO-Conocimiento real/**ACTO ADMINISTRATIVO**-Notificación personal

CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO-Regula la forma de publicación de decisiones administrativas/**ACTO ADMINISTRATIVO**-Oponibilidad

DERECHO DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE-Notificación por correo

ACTO ADMINISTRATIVO DE CONTENIDO PARTICULAR-Publicidad

NOTIFICACION DE ACTO ADMINISTRATIVO DE LA ADMINISTRACION IMPUESTOS NACIONALES-Inexequibilidad de la expresión “y se entenderá surtida fecha de introducción al correo”

ADMINISTRACION DE IMPUESTOS NACIONALES-Publicidad de los administrativos

ADMINISTRACION DE IMPUESTOS NACIONALES-Notificación de acto administrativo por correo electrónico

La notificación de los actos administrativos por correo electrónico, dispuesta mediante el artículo 5º de la Ley 788 de 2002, entró a hacer parte de ese régimen, es claro que aquella se entienda realizada no a la fecha de envío del correo electrónico sino al día siguiente del recibo de la información por parte del contribuyente

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA-Facultad de configurar régimen de notificaciones administrativas y judiciales/**LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA**-Notificación por correo electrónico

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA-Inexequibilidad de la expresión “en los términos que señale el Reglamento”

ACTO DE COMUNICACION PROCESAL-Competencia privativa del legislador

PROCESO DE DETERMINACION DEL TRIBUTO-Títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra los deudores solidarios y subsidiarios

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Ineptitud sustantiva de la demanda

RENTAS EXENTAS-Límites

IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS-Límites a exenciones tributarias

LEGISLADOR-Titular de la facultad impositiva

LEGISLADOR-Facultad de modificar o extinguir exenciones tributarias no es absoluta

EXENCION TRIBUTARIA-Conservación de condiciones inicialmente prometidas a

quienes suscribieron títulos

SITUACION JURIDICA CONSOLIDADA EN EXENCION TRIBUTARIA DE BONOS DE DEUDA PUBLICA EXTERNA-Modificación y derogación hacia el futuro

EXENCION TRIBUTARIA-Control de constitucionalidad

SITUACION JURIDICA CONSOLIDADA EN EXENCION TRIBUTARIA-Protección

LEY-Efectos

LEGISLADOR-Obligación de respetar situaciones jurídicas de carácter particular y concreto consolidadas bajo la vigencia de una ley anterior durante los términos indicados

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD POR UNIDAD DE MATERIA-Criterios para la formulación de un cargo

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA EN LEY DE SANEAMIENTO DE INFORMACION CONTABLE DEL SECTOR PUBLICO-Disposiciones de contenido tributario con destino a particulares y de carácter permanente

PROYECTO DE LEY-Materias subyacentes

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Extremos de materia subyacente sin relación de conexidad temática, teleológica o sistemática

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Debate aislado de distintos contenidos temáticos

COSA JUZGADA MATERIAL-Elementos para determinación

COSA JUZGADA MATERIAL-Prohibición de reproducción de contenido material declarado inexecutable por razones de fondo

COSA JUZGADA MATERIAL EN SENTENCIA DE INEXEQUIBILIDAD-Inexistencia

COMPENSACION POR PERDIDAS FISCALES DE LAS SOCIEDADES-Regulación

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Configuración

PRINCIPIO DE AUTONOMIA DE ENTIDADES TERRITORIALES-Alcance/**PRINCIPIO DE AUTONOMIA DE ENTIDADES TERRITORIALES**-Consecuencia directa del principio de descentralización/**PRINCIPIO DE AUTONOMIA DE ENTIDADES TERRITORIALES**-Elemento constitucional propio

PRINCIPIO DE AUTONOMIA DE ENTIDADES TERRITORIALES-No tiene carácter absoluto

ENTIDADES TERRITORIALES-Orientación del régimen legal/**LIBERTAD DE**

CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA-Límites en materia de autonomía de entidades territoriales

AUTONOMIA DE ENTIDADES TERRITORIALES-Límites generales/**AUTONOMIA DE ENTIDADES TERRITORIALES EN MATERIA FISCAL**-Debe compatibilizarse con la soberanía fiscal del legislador

IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES-Determinación por legislador no vulneró principio de autonomía de las entidades territoriales

SOBRETASA A LA GASOLINA-Determinación por legislador no vulneró principio de autonomía de entidades territoriales

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Legitimidad para crear, modificar o suprimir tributos nacionales o territoriales

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Cesión a los departamentos y al Distrito Capital

RENTA NACIONAL-Comprende todos los ingresos del Estado que se incorporan para atender el gasto público y que se rige por el principio de unidad de caja/**RENTA NACIONAL**-Concepto fiscal de carácter general

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-Recaudo por licores, vinos, aperitivos y similares no forman parte del presupuesto general de la Nación

Las rentas obtenidas con ocasión del recaudo del IVA a los licores, vinos, aperitivos y similares, no entran a formar parte del Presupuesto General de la Nación sino de los presupuestos de los distintos departamentos y del Distrito Capital. Es decir, se trata de rentas que han sido cedidas a tales entidades territoriales y que se destinan a atender sus gastos y no los gastos del Estado.

RENTAS NACIONALES CEDIDAS A ENTIDADES TERRITORIALES-Inaplicabilidad de proscripción de destinación específica/**RENTAS NACIONALES CEDIDAS A ENTIDADES TERRITORIALES**-Pueden ser objeto de una específica destinación por el legislador

IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES-Constituye una renta de carácter nacional cedida a los Departamentos y Distrito Capital/**IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES**-Congreso es el legitimado para configurar elementos y exenciones

CESION DEL IVA-Legislador no contraría el principio de autonomía de las entidades territoriales

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO NACIONAL-Aplicación como procedimiento tributario territorial no limita la autonomía de las entidades territoriales

AUTONOMIA DE ENTIDADES TERRITORIALES EN MATERIA TRIBUTARIA-

Ejercicio conforme a la Constitución y la ley

LEGISLADOR-Facultad de determinar el procedimiento tributario a aplicar en las entidades territoriales

PROYECTO DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA-Estudio por Comisión Tercera Constitucional Permanente

PROYECTO DE LEY-Trámite de urgencia/**PROYECTO DE LEY**-Sesión conjunta para primer debate

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD-No hay lugar a emitir un fallo de fondo cuando se trata de una norma de efectos temporales que ha vencido su término de vigencia

Cuando se trata de pronunciarse sobre la constitucionalidad de una norma de efectos temporales pero una vez que ha vencido su término de vigencia, no hay lugar a emitir un fallo de fondo dado que una tal decisión sería inocua tanto si se declara la exequibilidad de tales disposiciones, como si se afirma su inexecutable. Lo primero, por cuanto, ante el vencimiento del término de vigencia de la ley, ésta, de todas maneras, sería inexecutable pese a su conformidad con el Estatuto Superior. Lo segundo, por cuanto la expulsión de esas normas del ordenamiento jurídico no puede conducir al desconocimiento de las situaciones jurídicas consolidadas bajo su vigencia.

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD-Improcedencia de un fallo de fondo contra una norma de efecto temporal y término de vigencia vencido no tiene carácter absoluto

El lineamiento jurisprudencial que allí se reiteró, es bastante claro: Cuando la demanda se dirige contra una norma de efecto temporal y el término de vigencia ha vencido para el momento en que la Corte debe emitir su fallo, una decisión de fondo carece de sentido. No obstante, la improcedencia de un fallo de fondo en ese tipo de supuestos no tiene carácter absoluto. Esto es así en cuanto en aquellos supuestos en que la aplicación de esa regla conduce a la improcedencia del control constitucional sobre normas de dudosa exequibilidad, se torna ineludible garantizar el derecho de acceso a la justicia constitucional. Mucho más si con tal proceder se procura evitar que en el futuro se reproduzca el contenido material de disposiciones declaradas inconstitucionales.

PRINCIPIO PERPETUATIO JURISDICTIONIS-Alcance

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD-Normas acusadas estaban rigiendo para el momento de la admisión de la demanda por lo que la Corte conserva su competencia

ACCESO A LA JUSTICIA CONSTITUCIONAL-Pronunciamiento de fondo en desarrollo del principio de la perpetuatio jurisdictionis

BENEFICIO TRIBUTARIO-Amnistía a favor de los morosos vulnera principio de igualdad ante las cargas públicas y la equidad tributaria

EQUIDAD TRIBUTARIA-Desconocimiento

AMNISTIA TRIBUTARIA-Imposibilidad cuando la única justificación consiste en la calidad de moroso del contribuyente

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Importancia/PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Manifestaciones de la importancia

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Implicaciones en el desenvolvimiento del proceso legislativo

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Efecto vinculante

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Materia predefinida

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA EN CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD-Implicaciones/PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA EN CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD-Intensidad

LEY-Determinación del núcleo temático para determinar si viola o no el principio de unidad de materia

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Proposición integrada por dos elementos

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Sentido y alcance

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Fundamentación del cargo por violación/PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Doble carga argumentativa para el demandante

ACCION PUBLICA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Requisitos

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Doble perspectiva

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Diversidad de contenidos temáticos con relación de conexidad

PROYECTO DE LEY-Ampliación o restricción de materia inicial en curso del debate

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Criterio debe ser flexible

LEGISLADOR-Principio de unidad de materia opera como un límite expreso para el ejercicio del poder de configuración normativa

NORMA ACUSADA-Núcleo temático

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Vulneración por inexistencia de relación de conexidad objetiva y razonable

FALTA GRAVISIMA-Falta disciplinaria imputable a servidores públicos y la materia

tributaria desarrollada por la ley no tiene relación de conexidad

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Vulneración

REGIMEN NACIONAL DE REGALIAS-Normas de derecho no tienen relación de conexidad objetiva y razonable con la materia tributaria

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Pérdida de vigencia de la norma por ser de carácter temporal

IMPUESTO, TASA Y CONTRIBUCIÓN PARAFISCAL-Naturaleza particular que permite diferenciarlos

IMPUESTO-Definición y características

TASA-Definición y características

CONTRIBUCION PARAFISCAL-Definición y características

EMPRESA GENERADORA DE ENERGIA ELECTRICA-Gravamen tributario con destino al Fondo de apoyo financiero para energización de zonas no interconectadas

GRAVAMEN TRIBUTARIO-Características

CONTRIBUCION PARAFISCAL-Recaudo con destino al Fondo de apoyo financiero para energización de zonas no interconectadas

CONTRIBUCION PARAFISCAL-Gravamen obligatorio que solo afecta a los generadores de energía eléctrica

CONTRIBUCION PARAFISCAL-Recaudo con destino al Fondo de Apoyo Financiero para la energización de zonas rurales interconectadas

FONDO DE APOYO FINANCIERO PARA LA ENERGIZACION DE ZONAS RURALES INTERCONECTADAS-Administración

GRAVAMEN TRIBUTARIO-Elementos

GRAVAMEN TRIBUTARIO-No constituye un impuesto

GRAVAMEN TRIBUTARIO-No es una tasa/**GRAVAMEN TRIBUTARIO**-Contribución parafiscal

CONTRIBUCION PARAFISCAL-Tributo obligatorio que solo afecta a los dueños de los activos del STN/**CONTRIBUCIÓN PARAFISCAL**-Especial afectación

CONTRIBUCION PARAFISCAL-Distorsión de naturaleza del gravamen

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Alcance

El principio de legalidad de los tributos, establecido en el artículo 338 de la Carta, implica que la ley, las ordenanzas y los acuerdos que establezcan impuestos, tasas o contribuciones, deben fijar directamente sus elementos: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa. Esta es una exigencia constitucional que resulta ineludible.

AUTORIDAD ADMINISTRATIVA-Límite a la facultad de fijar las tarifas de las tasas y contribuciones

LEGISLADOR-Debe señalar los principios a los que deben ceñirse las autoridades administrativas para fijar las tarifas de las tasas y contribuciones

SOBRETASA AMBIENTAL-Elementos

SOBRETASA AMBIENTAL-Legislador estableció la tarifa de manera directa

SOBRETASA AMBIENTAL-Consagración con claro desconocimiento del principio de legalidad del tributo al no determinar la base gravable

BASE GRAVABLE-Elemento fundamental del tributo

Referencia: expediente D-4585

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 5, 9, 14 parcial, 24 parcial, 28 parcial, 42, 43, 44, 50, 54 incisos 5º y 6º, 55 parcial, 59, 60, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 80, 82, 83, 85, 98, 99, 101, 102, 103, 105, 107, 112, 117 y 118 parcial de la Ley 788 de 2002 "por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial, y se dictan otras disposiciones"

Actor: Humberto Longas Londoño

Magistrado Ponente:
Dr. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Bogotá, D. C., veinticinco (25) de noviembre de dos mil tres (2003).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial las previstas en el artículo 241, numeral 4, de la Constitución Política, y cumplidos todos los trámites y requisitos contemplados en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

en relación con la demanda de inconstitucionalidad que, en uso de su derecho político, presentó el ciudadano Humberto Longas Londoño.

I. ANTECEDENTES

Para una mayor claridad y orden metodológico, en la parte de consideraciones del presente fallo se transcribirá cada uno de los artículos, subrayando lo demandado. A continuación se reseñarán las normas superiores que el actor considera vulneradas con cada una de las disposiciones demandadas y el cargo formulado. Asimismo, se tendrán en cuenta las intervenciones de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, del ciudadano Juan Carlos Cárdenas Alzate, del ciudadano John Jairo Pinzón Pinzón, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y el concepto rendido por el Procurador General de la Nación.

II. FUNDAMENTOS DE LA DECISIÓN

A. Competencia de la Corte

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4o. de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer y decidir definitivamente sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, pues la disposición acusada forma parte de una ley de la República, en este caso, de la Ley 788 de 2002.

B. Alcance de la Ley 788 de 2002

Por medio de la Ley 788 de 2002 se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial y se dictan otras disposiciones. La ley está integrada por 118 artículos distribuidos en siete capítulos en los que se regulan temas relacionados con el control de la evasión y defraudación fiscal, el impuesto sobre la renta y complementarios, el impuesto sobre las ventas, el gravamen a los movimientos financieros, los impuestos territoriales, la contribución cafetera y otras disposiciones.

Varios artículos de la Ley 788 de 2002 han sido ya demandados y hasta este momento la Corte ha proferido las Sentencias C-485-03, C-572-03, C-574-03, C-630-03, C-657-03, C-690-03, C-717-03, C-776-03 y C-840-03. Algunos de estos fallos, en lo pertinente, serán retomados en este pronunciamiento.

C. Examen de constitucionalidad de las normas demandadas

1. Examen de constitucionalidad del artículo 5º, parcial

a. Texto de la norma demandada

Artículo 5º. *Notificación por correo.* Modifícase el artículo 566 del estatuto Tributario, el cual queda así:

Artículo 566. *Notificación por correo.* La notificación por correo se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección informada por el contribuyente a la Administración.

La Administración podrá notificar los actos administrativos de que trata el inciso primero del artículo 565 de este Estatuto, a través de cualquier servicio

de correo, incluyendo el correo electrónico, en los términos que señale el reglamento.

b. Cargos formulados

El actor plantea que esta disposición vulnera los artículos 2º y 29 de la Carta Política pues la notificación al contribuyente por medio de correo electrónico no garantiza que se entere de los actos administrativos. Aquél no tiene seguridad de la fecha de la notificación y por ello los términos pueden empezar a correr antes de recibir los actos administrativos y ello hace que el contribuyente se encuentre indefenso e impotente ante la actuación de la administración tributaria. De allí que esa norma desconozca el deber de las autoridades de proteger los derechos y libertades de las personas residentes en Colombia y que vulnere el derecho de defensa y el debido proceso.

c. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

El inciso segundo del artículo 5º de la Ley 788 de 2002, debe aplicarse en concordancia con lo ordenado en el primer inciso. Si se procede de esa manera, se advierte que la notificación se realiza con el correo electrónico y con la entrega de una copia el acto administrativo correspondiente en la dirección informada por el contribuyente pues no debe olvidarse que es un deber formal del sujeto pasivo de las obligaciones tributarias, informar su dirección y su actividad económica y reportar cualquier cambio de dirección en los tres meses siguientes. Siendo así, no hay motivo para declarar inexecutable el precepto pues, por el contrario, el correo electrónico, como mecanismo de notificación, ha sido aceptado por la jurisprudencia constitucional y por la ley.

d. Intervención del ciudadano John Jairo Pinzón Pinzón

El ciudadano John Jairo Pinzón Pinzón coadyuva la demanda instaurada contra el artículo 5º parcial, pero únicamente en lo que atañe a la expresión “*incluyendo el correo electrónico*”. Para ello expone que ese mecanismo de notificación exige que todo contribuyente, si no tiene un computador, lo adquiera, acceda a los conocimientos necesarios para manejarlo y verifique frecuentemente su correo para evitar vencimientos de términos, razones de orden práctico que conducen a la vulneración del debido proceso consagrado en el artículo 29 superior.

e. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público expone que el artículo 29 de la Ley 794 de 2003 modifica el artículo 315 del Código de Procedimiento Civil e incluye como medio de notificación personal el correo electrónico. No obstante, se abstiene de relacionar esa referencia con lo que aquí es materia de debate y de solicitar pronunciamiento alguno de la Corte.

f. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El objetivo principal de la notificación por cualquier clase de correo, es dar a conocer al contribuyente los actos administrativos y ella se entiende practicada mediante entrega de una copia del acto correspondiente, entrega que se puede efectuar por correo electrónico. Esta decisión legislativa es loable pues con ella se reconoce el innegable

avance tecnológico de las comunicaciones y el deseo del Estado de dar a conocer sus actos administrativos. Además, no vulnera el derecho de defensa pues si la notificación se hace mediante la entrega del acto correspondiente en la dirección informada por el contribuyente, sólo a partir de ese momento comenzarán a regir los términos para interponer los recursos, garantizando así, a plenitud, el derecho de defensa de los contribuyentes.

g. Concepto del Procurador General de la Nación.

El Procurador General de la Nación solicita la declaratoria de exequibilidad del artículo 5º de la Ley 788 de 2002 puesto que la Carta no hace referencia alguna a las formas o instrumentos que debe utilizar el legislador para regular el principio de publicidad y por ello cuenta con un margen relativamente amplio de configuración.

Además, la finalidad de la notificación es que los órganos y autoridades estatales desplieguen una actividad efectiva para que los administrados, además de la existencia y vigencia de los mandatos, conozcan el contenido de las decisiones por ellos adoptadas, no siendo imperativa la forma en que den a conocer tales decisiones sino su conocimiento. De allí que cualquier forma de notificación garantice el derecho de impugnación y defensa del contribuyente. Con todo, indistintamente del medio que se utilice para la notificación, incluido el correo electrónico, debe constatarse su recepción so pena de que el acto no se perfeccione.

h. Consideraciones de la Corte Constitucional

1) El artículo 29 de la Constitución Política dispone que “*El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas*”. Esta norma superior, que consagra un verdadero derecho fundamental, impone un límite al ejercicio de los poderes públicos pues éstos, en sus actuaciones, no son omnímodos sino que están sujetos a unas reglas de juego preestablecidas y configuradas democráticamente. Este conocimiento previo del trámite que debe seguir el Estado en cualquiera de sus actuaciones constituye una cara conquista del mundo civilizado ya que gracias a ella se sustrae al poder de la arbitrariedad, se regula su ejercicio en todas las instancias y se lo encausa hacia la realización de los fines estatales.

Uno de los contenidos del derecho fundamental al debido proceso es el principio de publicidad. Éste, en el caso colombiano, ha sido expresamente consagrado por el constituyente al indicar que todo el que sea sindicado tiene derecho “*a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas*”. Además, el principio de publicidad mereció tanta atención del constituyente, que fue consagrado por él como uno de los presupuestos de la democracia participativa colombiana (Artículo 2º) y como uno de los principios de la administración pública (Artículo 209).

El principio de publicidad plantea el conocimiento de las actuaciones judiciales y administrativas, tanto por los directamente interesados en ellas como por la comunidad en general.

En el primer caso, el principio de publicidad se realiza a través de las notificaciones como actos de comunicación procesal; es decir, del derecho a ser informado de las actuaciones judiciales o administrativas que conduzcan a la creación, modificación o extinción de una

situación jurídica o a la imposición de una sanción. Como lo ha establecido la jurisprudencia de esta Corporación,

La notificación es el acto material de comunicación por medio del cual se ponen en conocimiento de las partes o terceros interesados los actos de particulares o las decisiones proferidas por la autoridad pública. La notificación tiene como finalidad garantizar el conocimiento de la existencia de un proceso o actuación administrativa y de su desarrollo, de manera que se garanticen los principios de publicidad, de contradicción y, en especial, de que se prevenga que alguien pueda ser condenado sin ser oído. Las notificaciones permiten que materialmente sea posible que los interesados hagan valer sus derechos, bien sea oponiéndose a los actos de la contraparte o impugnando las decisiones de la autoridad, dentro del término que la ley disponga para su ejecutoria. Sólo a partir del conocimiento por las partes o terceros de las decisiones definitivas emanadas de la autoridad, comienza a contabilizarse el término para su ejecutoria” (Sentencia T-165-01, M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

Y en el segundo caso, el principio de publicidad se realiza mediante el reconocimiento del derecho que tiene la comunidad a conocer las actuaciones de las autoridades públicas y, a través de ese conocimiento, a exigir que ellas se surtan con total sometimiento a la ley. Es decir, aparte de las notificaciones como actos de comunicación procesal, el principio de publicidad comporta también el reconocimiento del derecho ciudadano a enterarse de las decisiones tomadas por la administración y la jurisdicción, aunque, desde luego, con las limitaciones impuestas por el ordenamiento jurídico. En este último evento, el principio de publicidad constituye una garantía de transparencia en la actuación de los poderes públicos y un recurso que permite las condiciones necesarias para el reconocimiento del derecho a controlar el ejercicio del poder.

2) La definición de las condiciones en que debe operar el reconocimiento y la realización del principio de publicidad le incumbe al legislador. Como es evidente, ya que no se trata de un principio absoluto sino de un mandato de optimización cuya realización depende de las posibilidades fácticas y jurídicas concurrentes, aquél debe tener en cuenta la índole de las distintas actuaciones estatales para regular su ejercicio de manera compatible con esa distinta naturaleza. Y esto ocurre tanto con las notificaciones procesales como con el conocimiento general de los actos de la administración pública y de allí porque, por ejemplo, por previsión misma de la Carta, sea factible mantener reserva sobre ciertos documentos oficiales (Artículo 74), tal como ocurre con la investigación penal.

3) En ese contexto, una norma como el artículo 5º de la Ley 788 de 2002, al regular la notificación por correo en el procedimiento tributario, desarrolla, en ese ámbito concreto, una de las facetas del principio de publicidad como contenido del debido proceso administrativo: Toma decisiones que permiten que los actos de la administración sean conocidos por las personas directamente interesadas en ellos. Y, en particular, el inciso demandado permite que las notificaciones de los actos de que trata el inciso 1º del artículo 565 del Estatuto Tributario se realicen a través de cualquier servicio de correo, incluyendo el correo electrónico.

Este ejercicio de función legislativa es legítimo pues en esa instancia bien puede diseñarse el sistema de notificación de los actos administrativos de manera compatible

con los progresos tecnológicos que se advierten en las telecomunicaciones y la informática y con la influencia que éstas han tenido en los medios de comunicación. Es más, existe la necesidad de actualizar los regímenes jurídicos para otorgar fundamento jurídico al intercambio electrónico de datos y de allí por qué, por ejemplo, que el legislador haya expedido la Ley 527 de 1999 *“Por medio de la cual se define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales, y se establecen las entidades de certificación y se dictan otras disposiciones”* o que en el artículo 29 de la Ley 794 de 2003, que modificó el artículo 315 del Código de Procedimiento Civil, haya dispuesto que *“Para efectos de las notificaciones personales, los comerciantes inscritos en el registro mercantil y las personas jurídicas de derecho privado domiciliadas en Colombia, deberán registrar en la Cámara de Comercio o en la oficina de registro correspondiente del lugar donde funcione su sede principal, sucursal o agencia, la dirección donde recibirán notificaciones judiciales. Con el mismo propósito deberán registrar, además, una dirección electrónica. Si se registran varias direcciones, el trámite de la notificación podrá surtirse en cualquiera de ellas”*.

4) No obstante, sin ignorar la facultad con que cuenta el legislador para incorporar al régimen de notificaciones procesales los avances tecnológicos planteados por la informática, es claro que tal incorporación debe realizarse sin desconocer la teleología que anima a aquellas como actos de comunicación procesal y que no es otra que permitirles a los interesados el conocimiento de las decisiones de la administración con miras al ejercicio de su derecho de defensa. Para verificar si tal teleología se cumple en el caso de la norma demandada debe tenerse en cuenta el régimen legal de notificación de los actos administrativos tributarios del que entró a ser parte el precepto normativo demandado y, en particular, si ésta resulta o no contraria a la Carta Política.

5) En esa dirección, hay que indicar que las formas de notificación de los actos de la administración de impuestos son las siguientes:

a) Notificación por correo

Esta notificación se realiza mediante el envío de una copia del acto correspondiente (Artículo 566 del Estatuto Tributario) a la dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio o en el formato oficial de cambio de dirección o, cuando no la ha informado, a la dirección que establezca la administración mediante verificación directa o utilización de guías telefónicas, directorios o de información oficial, comercial o bancaria (Artículo 563 del Estatuto Tributario) o en aquella señalada expresamente en el proceso de determinación y discusión del tributo (Artículo 564). La administración puede, para este efecto, utilizar cualquier servicio de correo, incluyendo el correo electrónico (Artículo 566).

b) Notificación personal

Esta notificación la realiza un funcionario de la administración, en el domicilio del interesado o en la oficina de impuestos respectiva si aquél se presenta voluntariamente o fue citado para ello. La notificación se surte con la entrega de un ejemplar del acto y con la constancia que se deja de la fecha de la entrega y de la información suministrada sobre la procedencia de recursos contra él (Artículos 569 y 570 del Estatuto Tributario).

c) Notificación por edicto

Esta notificación se realiza cuando el contribuyente no comparece dentro de los diez días siguientes a la fecha de recibo del aviso de citación remitido para efectos de la notificación personal de los actos de la administración (Artículo 565).

d) Notificación por publicación en un diario de amplia circulación

Esta notificación se realiza cuando por ninguno de los medios indicados en la ley ha sido posible establecer la dirección del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante (Artículo 563 del Estatuto Tributario) o cuando se trata de actuaciones de la administración notificadas por correo que por cualquier razón fueron devueltas (Artículo 568).

6) De acuerdo con el artículo 566 del Estatuto Tributario, la notificación por correo se entendía surtida en la fecha de introducción al correo. No obstante, esta Corporación, mediante Sentencia C-096-01, M. P. Álvaro Tafur Galvis, declaró inexecutable la expresión “y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo” que hacía parte de ese artículo pues resultaba contrario al principio de publicidad y al debido proceso tener por surtida la notificación con la sola introducción al correo del acto a notificar y sin tener en cuenta si había sido o no efectivamente recibido por el destinatario.

Este precedente varió el régimen de notificación de los actos proferidos por la administración de impuestos y como esa variación resulta aplicable a la notificación por correo electrónico, hoy sometida a juicio de constitucionalidad, la Corte retoma algunas de las consideraciones en él expuestas. Se dijo en ese fallo:

3. Un acto de la administración es público cuando ha sido conocido por quien tiene derecho a oponerse a él y restringir el derecho de defensa, sin justificación, resulta violatorio del artículo 29 de la Constitución Política

El conocimiento de los actos administrativos, por parte del directamente afectado, no es una formalidad que puede ser suplida de cualquier manera, sino un presupuesto de eficacia de la función pública administrativa - artículo 209 C.P.- y una condición para la existencia de la democracia participativa - Preámbulo, artículos 1° y 2° C.P..

De ahí que el Código Contencioso Administrativo regule, en forma prolija, el deber y la forma de publicación de las decisiones de la administración, deteniéndose en la notificación personal - artículo 44-, en el contenido de ésta- artículo 47-, en las consecuencias de su omisión, o irregularidad, - artículo 48- y en sus efectos - artículo 51-. Porque los actos de la administración sólo le son oponibles al afectado, a partir de su real conocimiento, es decir, desde la diligencia de notificación personal o, en caso de no ser ésta posible, desde la realización del hecho que permite suponer que tal conocimiento se produjo, ya sea porque se empleó un medio de comunicación de aquellos que hacen llegar la noticia a su destinatario final - artículo 45 C.C.A.-, o en razón de que el administrado demostró su conocimiento - artículo 48 ibídem-.

Ahora bien, de la expresión “y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo”, que hace parte del artículo 566 del Decreto 0624 de 1989 se deduce que la ley asume que el afectado conoce el contenido del acto, proferido por la Administración de Impuestos, por el solo hecho y desde el mismo momento de la introducción de su copia al correo.

Así las cosas, el Estatuto Tributario, en cuanto al momento en el cual se entiende surtida la notificación de un acto administrativo, establece un régimen específico restrictivo que se aparta de lo dispuesto por el Código Contencioso Administrativo, porque el artículo 51 de éste ordenamiento, señala que para que el acto se entienda conocido por el afectado, éste debe ser enterado, personalmente, de su contenido. Y, cuando la notificación personal no se puede hacer, es posible fijar edicto, empero la notificación se entiende surtida sólo cuando el trámite concluye, es decir a la desfijación del pregón - artículos 45 y 51 C.C.A-

...Ahora bien, para la Corte no se puede considerar que se cumplió con el principio de publicidad, que el artículo 209 superior exige, por la simple introducción al correo de la copia del acto administrativo que el administrado debe conocer, sino que, para darle cabal cumplimiento a la disposición constitucional, debe entenderse que se ha dado publicidad a un acto administrativo de contenido particular, cuando el afectado recibe, efectivamente, la comunicación que lo contiene. Lo anterior por cuanto los hechos no son ciertos porque la ley así lo diga, sino porque coinciden con la realidad y, las misivas que se envían por correo no llegan a su destino en forma simultánea a su remisión, aunque para ello se utilicen formas de correo extraordinarias.

...En consecuencia, la expresión “y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo.”, contenida en el artículo 566 del Decreto 0624 de 1989, debe ser retirada del ordenamiento jurídico por cuanto resulta inconstitucional que los actos proferidos por la Administración de Impuestos, se entiendan conocidos, por el administrado, antes de que tal conocimiento fuere posible, por cuanto el principio de publicidad persigue que, efectivamente, y sin restricción alguna, los actos jurídicos que exteriorizan la función pública administrativa sean conocidos por los administrados y la simple introducción de la copia al correo no es un medio idóneo para darle cumplimiento a tal exigencia. (Negritas originales).

7) Según lo expuesto, entonces, la notificación por correo se realiza mediante el envío de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante y, según el régimen legal vigente, tal notificación se entiende realizada al día siguiente de la fecha de recibo del acto correspondiente y no en la fecha de su introducción al correo.

En tal virtud, como la notificación de los actos administrativos por correo electrónico, dispuesta mediante el artículo 5º de la Ley 788 de 2002, entró a hacer parte de ese régimen, es claro que aquella se entiende realizada no a la fecha de envío del correo electrónico sino al día siguiente del recibo de la información por parte del contribuyente

pues, como lo expuso la Corte en el citado fallo y aquí se lo reitera,

...debe entenderse que se ha dado publicidad a un acto administrativo de contenido particular, cuando el afectado recibe, efectivamente, la comunicación que lo contiene. Lo anterior por cuanto los hechos no son ciertos porque la ley así lo diga, sino porque coinciden con la realidad y, las misivas que se envían por correo no llegan a su destino en forma simultánea a su remisión, aunque para ello se utilicen formas de correo extraordinarias.

En estas condiciones, ya que al legislador le asiste la facultad constitucional de configurar el régimen de notificaciones administrativas y judiciales, nada se opone a que disponga que las notificaciones de los actos administrativos proferidos por la administración de impuestos se notifiquen por correo electrónico. Se trata, además, de una decisión que resulta compatible con el avance de la informática y que incorpora a la función pública los recursos tecnológicos por ella suministrados. No obstante, es claro que del régimen legal del que entró a hacer parte la disposición demandada se infiere que la notificación por correo electrónico se entiende surtida no cuando se remite el correo, sino al día siguiente del recibo de la comunicación que contiene el acto administrativo.

8) Finalmente, la Corte advierte que la expresión “*en los términos que señale el reglamento*”, que hace parte del inciso segundo del artículo 5 de la Ley 788 de 2002, es contraria a la Carta Política pues desconoce la reserva legal que existe para la determinación del régimen de notificaciones como contenido del debido proceso.

Corresponde al legislador establecer las formalidades con las cuales deben cumplirse los actos de comunicación procesal, incluida la notificación por correo electrónico, y tal facultad no puede asignarse al Presidente de la República para que la ejerza como potestad reglamentaria. Esa competencia privativa del legislador es tan clara que él, como se indicó, hizo ya una detenida regulación de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales en la Ley 527 de 1999. Por lo tanto, en ejercicio de sus facultades constitucionales, es él el indicado para determinar las formalidades de acuerdo con las cuales se debe cumplir la notificación por correo electrónico.

Entonces, se declarará exequible el inciso segundo del artículo 566 del Decreto 624 de 1989, modificado por el artículo 5º de la Ley 788 de 2002, con excepción de la expresión “*en los términos que señale el reglamento*”, que se declarará inexecutable.

2º. Examen de constitucionalidad del artículo 9º.

a. Texto de la norma demandada

Artículo 9º. Vinculación de deudores solidarios. Adiciónase el siguiente inciso al artículo 828-1 del Estatuto Tributario, así:

“Los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales”.

b. Cargos formulados

La vinculación de los deudores solidarios y subsidiarios y la constitución de los mismos títulos del deudor principal como títulos ejecutivos del deudor solidario y subsidiarios, durante el procedimiento administrativo de cobro coactivo, vulnera los artículos 2º y 29 de la Carta. Ello es así porque, mientras el deudor principal tiene la oportunidad de presentar respuesta al requerimiento especial o al pliego de cargos en la etapa de investigación tributaria, de interponer recursos en la etapa de discusión del tributo o sanción y de acudir a la jurisdicción contenciosa, el deudor solidario o subsidiario queda vinculado automáticamente en el mismo título ejecutivo del deudor principal, sin haber podido controvertir la actuación administrativa en ninguna de las etapas. Éste sólo tiene la posibilidad de presentar excepciones al mandamiento de pago del artículo 831 del Estatuto Tributario. Por lo tanto, hay desprotección de los derechos de las personas y violación del derecho de defensa.

c. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

El artículo 793 del Estatuto Tributario determina quiénes responden solidariamente por el pago del tributo y el artículo 828 señala los títulos que prestan mérito ejecutivo y todos ellos se refieren a un solo deudor principal, pues la relación jurídica sustancial se traba exclusivamente entre la Nación y el sujeto pasivo de la misma. Por ello, no se pueden agregar títulos individuales respecto de cada uno de los deudores solidarios. Además, el artículo 828 garantiza el derecho de defensa de los deudores solidarios mediante la notificación del mandamiento de pago, decisión que es recurrible. Por ello, la DIAN les solicita a la Corte declarar exequible el precepto acusado.

d. Intervención del ciudadano John Jairo Pinzón Pinzón

El ciudadano John Jairo Pinzón Pinzón coadyuva la demanda de inexecutable presentada contra el artículo 9º de la Ley 788 de 2002. Plantea que si los títulos ejecutivos expedidos por el deudor principal, son igualmente válidos contra los deudores solidarios, a éstos se les impediría ejercer su derecho de contradicción contra los actos considerados por la ley tributaria como títulos ejecutivos. De este modo, al quedar el deudor solidario sin la posibilidad de controvertir y exponer sus discrepancias con el accionar administrativo, se vulnera el derecho de defensa. Si bien el artículo 793 del Estatuto Tributario prevé la vinculación legal de los deudores solidarios, su responsabilidad no se deriva del incumplimiento de alguno de los deberes formales para con la administración, sino de su condición de garante de aquellas. De allí que la jurisprudencia del Consejo de Estado, en el caso de los deudores solidarios, haya exigido la previa constitución del título ejecutivo.

e. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público afirma que los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, se convierten, por ministerio de la ley, en una especie de sujetos pasivos respecto de una porción de la obligación del ente jurídico del cual hacen parte y proporcionalmente al tiempo de posesión del aporte, durante el respectivo periodo gravable. No obstante, han surgido diversas interpretaciones con respecto a la vinculación de los deudores solidarios pues según el artículo 828-1 del Estatuto Tributario, modificado por la norma demandada, su vinculación se hará mediante notificación del mandamiento de pago. Con todo, a instancias de reiteradas jurisprudencias del Consejo de Estado, se hace necesario precisar este

aspecto.

f. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Esta norma vulnera el artículo 29 de la Carta porque, los títulos ejecutivos contra el sujeto pasivo de un tributo no pueden, por sí mismos, ser títulos contra los deudores solidarios, sin que previamente se haya establecido, mediante un procedimiento tributario que cumpla las garantías del debido proceso, que el deudor solidario reúne los requisitos para ser considerado como tal. Además, éste ha sido el sentido de la jurisprudencia del Consejo de Estado.

g. Concepto del Procurador General de la Nación.

El Procurador General de la Nación le solicita a la Corte que se declare inhibida para pronunciarse de fondo en relación con la demanda presentada contra el artículo 9º. Esto por cuanto la argumentación de la demanda se fundamenta en que, al no requerirse la constitución de títulos ejecutivos individuales para deudores principales y solidarios, éstos últimos no pueden ejercer su derecho de defensa dentro de la vía gubernativa. No obstante, de la lectura de esa norma no se desprende de ninguna forma que los deudores solidarios y subsidiarios no puedan intervenir para defender sus intereses dentro del proceso administrativo tributario por lo que la acusación va dirigida contra una disposición deducida por el actor y no contra un texto real.

h. Consideraciones de la Corte Constitucional

En este punto, la Corte encuentra que es acertado el concepto del Procurador General de la Nación pues, en efecto, de la norma demandada no se infiere que los deudores solidarios y subsidiarios estén excluidos del proceso de determinación del tributo.

El artículo 9 de la Ley 788 de 2002 se limita a disponer que los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales. No obstante, de ese enunciado no se infiere la regla de derecho deducida y demandada por el actor en el sentido que los deudores solidarios no deben ser vinculados al proceso de determinación del tributo y en el cual se constituye el título contra el deudor principal y que, por virtud de la ley, extiende también sus efectos a aquellos.

La Corte advierte que el cargo constituye más un cuestionamiento a la manera como la administración aplica los dispositivos legales referidos a la responsabilidad tributaria de los deudores solidarios y subsidiarios, que un juicio a la validez de la norma demandada frente a la Constitución.

Luego, como la regla de derecho demandada no se infiere, de manera lógica, del enunciado normativo acusado y como los juicios de constitucionalidad no son instancias adecuadas para formular reproches a los equívocos surgidos al momento de la aplicación de la ley, es claro que el demandante ha inobservado las mínimas formalidades inherentes a la formulación del cargo: La Corte no puede confrontar con la Carta un mandato no contenido en el enunciado normativo demandado.

Ante ello, la Corte no tiene alternativa diferente a la de declararse inhibida para fallar de

fondo.

3. Examen de constitucionalidad del artículo 14 y del artículo 118, parciales

a. Texto de las normas demandadas

Artículo 14. *Límite de las rentas exentas*. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

“Artículo 235-1. *Límite de las rentas exentas*. Las rentas exentas de que tratan los artículos 211 parágrafo 4º, 209, 216, 217, 219, 221 y 222 del Estatuto Tributario; los artículos 14 a 16 de la Ley 10 de 1991, 58 de la Ley 633 de 2000 y 235 de la Ley 685 de 2001, están limitados en los porcentajes que se indican a continuación:

70% para el año gravable de 2003
50% para el año gravable de 2004
20% para el año gravable de 2005
0% para el año gravable de 2006”.

Artículo 118. *Vigencias y derogatorias*. La presente ley rige a partir de su promulgación y deroga las normas que le sean contrarias, en especial los siguientes artículos: 147 parágrafo 2º; 188 parágrafo 4º; 249, 250, 257; 424-1; 424-5 numerales 1 y 5; 476 numerales 7, 9, 10, 13, 15, y 18; la frase “... y cuando se trate de la enajenación de bienes producto de la actividad agrícola o ganadera por parte de personas naturales, cuando la cuantía de esta operación sea inferior a dos millones de pesos (\$2.000.000 valor año base 1995)” del 616-2; 881 inciso 2º del Estatuto Tributario; 63 de la Ley 488 de 1998; 20 Ley 9ª de 1991.

Parágrafo. Las normas legales referentes a los regímenes tributario y aduanero especiales para el Departamento del San Andrés, Providencia y Santa Catalina, continuarán vigentes.

b. Cargos formulados

El artículo 209 del Estatuto Tributario estableció la exención del impuesto de renta a las empresas comunitarias que se constituyan o transformen en sociedades comerciales, durante los cinco años siguientes a la constitución o transformación; el artículo 211, parágrafo 4º, estableció la exención del impuesto de renta por quince años para las empresas generadoras de energía eléctrica de recurso hídrico con capacidad instalada inferior a 25.000 kilovatios; el artículo 235 de la Ley 685 de 2002 estableció la exención de impuesto de renta por treinta años para las exportaciones mineras por la inversión de sus exportaciones anuales en proyectos forestales destinados a la exportación y el artículo 188, parágrafo 4º, del Estatuto Tributario estableció la deducción del exceso de renta presuntiva dentro de los tres años siguientes. Tales exenciones fueron limitadas por el artículo 14 de la Ley 788 de 2002, excepto la última, que fue derogada expresamente por el artículo 118.

A la vigencia de la Ley 788, las empresas comunitarias constituidas o transformadas

antes de dicha fecha, las empresas generadoras de energía eléctrica organizadas antes de esa fecha, los exportadores mineros que efectúan inversiones en proyectos de reforestación con anterioridad a esa fecha y los contribuyentes con excesos de renta presuntiva sobre la renta líquida, si bien no tienen derechos adquiridos por no existir en materia tributaria, sí tienen derecho a que se les aplique el principio de confianza legítima plasmado por la Corte Constitucional en varias sentencias. De lo contrario, se viola el artículo 83 de la Constitución, que establece que las actuaciones de los particulares y de las autoridades deben ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presume en todas las gestiones que los particulares adelanten ante las autoridades.

c. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Si la facultad constitucional para establecer exenciones está amparada en la cláusula general de competencia según la cual el Congreso tiene autoridad suficiente para establecer impuestos, tasas y contribuciones, es claro que en aplicación de la misma, puede introducir cambios y adaptaciones a tales exenciones, ajustándose así a los requerimientos en materia de política fiscal. Pretender que las normas que consagran un beneficio tributario rijan por siempre, le impediría al legislador cumplir su función de reformar y derogar las leyes preexistentes y convertiría la legislación tributaria en una legislación inmodificable, lo que va en contra del desarrollo del Estado y de las políticas tributarias, que son muy variables. Por ello, la DIAN le solicita a la Corte declarar exequibles los preceptos parcialmente demandados.

d. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Para desatar el cargo formulado, se debe tener en cuenta que la intención del Ejecutivo al presentar el proyecto de la Ley 788 al Congreso fue acentuar la equidad en el régimen tributario, eliminando una serie de tratamientos que no tenían justificación, y dotarlo de mayor eficiencia para lograr una dinámica de recursos que permita financiar los gastos del Estado. Sobre esa base, debe reconocerse la autonomía del Congreso para regular la materia tributaria y la imposibilidad de aplicar la teoría de la confianza legítima al ámbito del derecho tributario, pues tal principio no impide que el legislador, por razones de interés general, modifique regulaciones sobre un determinado asunto.

e. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El artículo 14 demandado no vulnera la Constitución, pues se trata de una disposición que sólo rige a partir del año gravable de 2003, es decir, con efectos sólo hacia el futuro, razón por la cual no le es aplicable el principio de confianza legítima, pues las empresas comunitarias, de energía eléctrica de que trata el parágrafo 4º del artículo 211 del Estatuto Tributario y los exportadores mineros que efectúen proyectos forestales con el 5% del valor de sus exportaciones FOB, que se establezcan a partir del año de 2003 tendrán derecho a la exención en la forma y por el tiempo establecido en la nueva disposición. De acuerdo con ello, se deben respetar las situaciones jurídicas que se hubieren consolidado por los contribuyentes con arreglo al régimen anterior a la nueva ley.

De otro lado, el artículo 118, en lo demandado, es exequible pues fue expedido en ejercicio de la autonomía legislativa para crear, modificar o eliminar impuestos, tasas y contribuciones y no vulnera el principio de la buena fe pues no desconoce situaciones

jurídicas consolidadas de carácter particular ya que el párrafo 4º del artículo 188 del Estatuto Tributario consagraba un beneficio de carácter general.

f. Concepto del Procurador General de la Nación.

Así como en el derecho privado se garantizan los derechos adquiridos, en el derecho público, y por lo tanto en el tributario, son objeto de protección las situaciones jurídicas consolidadas. La protección de éstas se relaciona con el principio de irretroactividad de la ley, en virtud del cual una ley no puede tener efectos sobre hechos ocurridos antes de su vigencia, y con el principio de buena fe, pues una vez que el legislador ha establecido unas condiciones bajo las cuales los contribuyentes realizan una inversión, hacen una operación, se acogen a unos beneficios, éstas no pueden ser modificadas posteriormente en detrimento de la norma vigente al momento de realizarse el acto correspondiente y de acuerdo con las exigencias allí previstas. De acuerdo con esto:

1) La exención contemplada en el primer inciso del artículo 209 del Estatuto Tributario podía ser limitada sin vulnerar situaciones jurídicas concretas, puesto que no se trata de un estímulo creado por el Estado a cambio de una contraprestación a cargo de las empresas comunitarias, sino de una exención general que puede ser modificada. Esto por cuanto el principio de irretroactividad de la ley no impide la labor del legislador de modificar el ordenamiento positivo para introducir los cambios que considere necesarios atendiendo razones políticas, económicas, sociales o de conveniencia. Por este motivo, el Procurador General solicita que este límite a las rentas exentas sea declarado exequible.

2) La exención contemplada en el inciso segundo del artículo 209, vulnera situaciones jurídicas concretas y particulares de las empresas comunitarias que optaron por convertirse en sociedades comerciales pues adecuaron su conducta de conformidad con la ley y se acogieron a un beneficio que no puede modificarse de manera arbitraria. Por esta razón, el Procurador General solicita que se declare la constitucionalidad condicionada de la expresión “209” contenida en el artículo 14 de la Ley 788, en el entendido que las empresas comunitarias que optaron por constituirse o transformarse en sociedades comerciales, permanecerán exentas del impuesto sobre la renta durante los cinco años gravables siguientes a la fecha de su constitución y que dicho precepto sólo será aplicable para las empresas comunitarias que tomen la decisión de transformación con posterioridad a la promulgación de la Ley 788.

3) La exención contemplada en el párrafo 4º del artículo 211 creó situaciones jurídicas concretas puesto que para incentivar la generación y comercialización de energía eléctrica con base en el aprovechamiento del recurso hídrico y la capacidad instalada inferior a 25.000 kilovatios, se ofreció una exención al impuesto de renta y complementarios por un término de 15 años. Por ello después de que las empresas generadoras se han acogido al beneficio, no puede el legislador modificar las condiciones iniciales desconociendo las situaciones jurídicas consolidadas de quienes optaron por prestar ese servicio público. Por ello, el Procurador General le solicita a la Corte que declare la exequibilidad condicionada de la expresión “211, párrafo 4º”, que hace parte del artículo 14 de la Ley 788 de 2002 en el entendido que la eliminación de la exención sólo será aplicable a las empresas de servicio público que se establezcan con posterioridad a la promulgación de esa ley.

4) La exención contemplada en el artículo 235 de la Ley 685 de 2001 creó también situaciones jurídicas concretas como un estímulo a cambio de una contraprestación en virtud de la cual los contribuyentes invertían no menos del 5% del valor FOB de sus exportaciones anuales en proyectos forestales destinados a la exportación. Por ello, es inadmisibles que el Estado ofrezca unas condiciones benéficas a los inversionistas y que después de que éstos han actuado para acogerse a ellas, modifique las reglas de juego iniciales, sin salvaguardar las situaciones jurídicas consolidadas de quienes invirtieron bajo esas condiciones. Por este motivo, el Procurador General le solicita a la Corte declarar exequible el límite a esa exención pero con el mismo condicionamiento de las normas anteriores.

5) Finalmente, la exención contemplada en el parágrafo 4º del artículo 188 del Estatuto Tributario, derogado por el artículo 118 de la Ley 788 de 2002, podía ser suprimida por el legislador dado que era general, no estaba constituida como estímulo a cambio de una contraprestación a cargo de los contribuyentes y no generó situaciones jurídicas consolidadas, concretas y particulares en cabeza de los administrados. Por esta razón, el Procurador General le solicita a la Corte, declarar exequible tal límite a las rentas exentas.

g. Consideraciones de la Corte Constitucional

1) El artículo 14 de la Ley 788 de 2002 limita, en el porcentaje allí indicado, las rentas exentas consagradas en varias disposiciones del Estatuto Tributario y entre ellas las siguientes:

ART. 209.—Renta exenta de las empresas comunitarias. Las empresas comunitarias e instituciones auxiliares de las mismas, definidas en el artículo 38 de la Ley 30 de 1988, gozarán de los beneficios y prerrogativas que la ley reconoce a las entidades de utilidad común y quedarán exentas de los impuestos de renta y complementarios establecidos por la ley.

Las empresas comunitarias podrán optar por constituirse o transformarse en sociedades comerciales conforme a la ley, en cuyo caso, estarán exentas de los impuestos de renta y patrimonio, durante los 5 años gravables siguientes a la fecha de su constitución. Para que una empresa comunitaria pueda acogerse a los beneficios de que trata este artículo, deberá solicitar al Incora, ser calificada como tal mediante resolución motivada.

La junta directiva del Incora, mediante acuerdo que deberá ser aprobado por resolución ejecutiva, reglamentará los requisitos y condiciones para la calificación de las empresas comunitarias.

PAR. 1º—Las empresas comunitarias constituidas con anterioridad al 18 de marzo de 1988, podrán acogerse a los beneficios fiscales establecidos en este artículo a partir de la fecha en que obtengan la calificación por parte del Incora, siempre que lo soliciten dentro de los cuatro meses siguientes a la fecha mencionada.

ART. 211.—Modificado. L. 633/2000, art. 13. Exención para empresas de servicios públicos domiciliarios.

...PAR. 4º—Las empresas generadoras que se establezcan para prestar el servicio público con la finalidad exclusiva de generar y comercializar energía eléctrica con base en el aprovechamiento del recurso hídrico y de capacidad instalada inferior a veinticinco mil (25.000) kilovatios, estarán exentas del impuesto de renta y complementarios por un término de quince (15) años a partir de la vigencia de esta ley. Esta exención debe ser concordante con la retención en la fuente en lo referente a las entidades no sujetas a retención.

De igual manera, el artículo 14 de la Ley 788 de 2002 limita, en el porcentaje allí indicado, la renta exenta consagrada en el artículo 235 de la Ley 685 de 2001, así:

ART. 235.—Acreditación de exportaciones mineras como productos verdes. Los exportadores mineros que inviertan no menos de un 5% del valor FOB de sus exportaciones anuales en proyectos forestales destinados a la exportación, tendrán derecho a que dichas inversiones estén exentas de todo tipo de impuestos y gravámenes por un término de 30 años.

Finalmente, el artículo 118, deroga, entre otras cosas, el artículo 188, párrafo cuarto, del Estatuto Tributario, que establecía una deducción de exceso de renta presuntiva así:

ART. 188. PAR. 4º. Modificado. Ley 633 de 2000. Art. 15. La deducción del exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria podrá restarse de la renta bruta determinada dentro de los (3) años siguientes, ajustada por inflación.

2) Como puede advertirse, el artículo 14 de la Ley 788 establece límites a exenciones tributarias aplicables a algunos contribuyentes del impuesto de renta y complementarios y el artículo 118 deroga una deducción de exceso de renta presuntiva. De acuerdo con el actor, tales límites y derogatoria desconocen situaciones jurídicas consolidadas al amparo del régimen legal anterior.

Para resolver el cargo formulado, debe tenerse en cuenta, en primer lugar, que el Congreso de la República es el titular de la facultad impositiva y que en ejercicio de esa facultad bien puede crear, modificar o extinguir exenciones tributarias. De no ser así, esto es, de no permitírsele al legislativo la posibilidad de modificar o extinguir una exención tributaria, se petrificaría la legislación proferida en ese campo y se propiciaría la vigencia de un sistema tributario inconsecuente con las realidades económicas del país.

No obstante, la facultad de modificar o extinguir exenciones tributarias no es tampoco absoluta pues, en caso que la legislación anterior haya creado situaciones jurídicas consolidadas, el legislador se halla en la obligación de respetarlas, ya que así se lo imponen los principios de buena fe y seguridad jurídica. Así lo estableció la Corte en la Sentencia C-604-00, M. P. Carlos Gaviria Díaz, mediante la cual contestó la demanda formulada contra una norma que extinguía una exención tributaria fijada para unas operaciones de crédito público y que mantenía esa exención para cierto tipo de bonos adquiridos en esas operaciones. En esa ocasión la Corte indicó que se debía distinguir entre las exenciones que se establecen como estímulo o incentivo tributario a cambio de una contraprestación y las exenciones generales consagradas sin contraprestación alguna y concluyó que las primeras generaban situaciones jurídicas consolidadas que debían ser respetadas por el legislador, no así las segundas. La Corte razonó de la

siguiente manera:

Para la Corte no es admisible que el Estado ofrezca unas condiciones benéficas a las personas naturales o jurídicas, en este caso a los inversionistas, como por ejemplo el establecimiento de exenciones, con el fin de incentivar la compra de bonos de deuda pública externa y después de que los han adquirido, proceda a modificar las reglas de juego iniciales, sin salvaguardar las situaciones jurídicas consolidadas de quienes bajo esas condiciones los compraron. No se olvide que si bien el legislador está autorizado constitucionalmente para modificar o derogar la legislación tributaria esto solamente puede hacerse hacia el futuro y, siempre y cuando, se respeten los derechos consolidados al amparo de las normas antes vigentes.

En consecuencia, al momento de estudiar la constitucionalidad de una norma tributaria que suprime una exención debe la Corte, para efectos de determinar si se han vulnerado o no situaciones jurídicas consolidadas, distinguir los casos en que las exenciones se establecen como estímulo o incentivo tributario a cambio de una contraprestación, como sucedió en el asunto de debate, que se ofreció una exención de impuestos para quienes adquirieran determinados bonos de deuda pública; y aquellos que consagran exenciones generales sin contraprestación alguna, pues en el primer evento se generan situaciones jurídicas, particulares y concretas que el legislador está obligado a respetar y, en el segundo, tal fenómeno no se presenta por lo que el legislador bien puede suprimirlas o modificarlas, obviamente, con observancia de los distintos preceptos constitucionales que rigen la materia.

Haciendo eco de esa doctrina, la Corporación indicó:

..De no haber procedido el legislador a proteger las situaciones jurídicas consolidadas en favor de los residentes en el país que adquirieron los títulos mencionados en el párrafo impugnado, se hubiera vulnerado no sólo el principio de la buena fe, sino también la confianza, la estabilidad y la seguridad jurídica que debe regir todas las relaciones del Estado con los particulares.

3) De acuerdo con esa doctrina, que la Corte reitera, en el caso presente se tiene lo siguiente:

a) En aplicación del principio general del derecho que informa que la ley tiene efectos hacia el futuro y no hacia el pasado, los límites a las exenciones consagrados en el artículo 14 de la Ley 788 de 2002 y la supresión de la deducción de exceso de renta presuntiva consagrada en el artículo 118 de esa ley, se aplican únicamente a:

- Las empresas comunitarias e instituciones auxiliares de las mismas que se constituyan a partir de la entrada en vigencia de la ley.
- Las empresas comunitarias que se constituyan o transformen en sociedades comerciales a partir de la entrada en vigencia de la ley.

- Las empresas generadoras que, a partir de la vigencia de la ley, se establezcan para prestar el servicio público con la finalidad exclusiva de generar y comercializar energía eléctrica con base en el aprovechamiento del recurso hídrico y de capacidad instalada inferior a veinticinco mil kilovatios.

- A los exportadores mineros que a partir de la entrada en vigencia de la ley, inviertan no menos del 5% del valor FOB⁽¹⁾ de sus exportaciones anuales en proyectos forestales destinados a la exportación, los que no tendrán derecho a la exención consagrada en el artículo 235 de la Ley 685 de 2001.

Finalmente, la deducción del exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria, a partir de la vigencia de la ley, ya no puede restarse de la renta bruta determinada dentro de los tres años siguientes.

b) Como el legislador se halla en la obligación de respetar las situaciones jurídicas de carácter particular y concreto consolidadas bajo la vigencia de una ley anterior, pasa la Corte a determinar en qué eventos hubo lugar a la consolidación de tales situaciones. En ese sentido, se tiene:

- El artículo 209, inciso primero, del Estatuto Tributario, consagra una exención tributaria a favor de las empresas comunitarias e instituciones auxiliares de las mismas. En este caso, se trata de una exención que beneficia a todas esas empresas e instituciones y que no está sujeta a ninguna contraprestación. Por lo tanto, en este evento no se está ante una situación jurídica consolidada que merezca protección.

- El artículo 209, inciso segundo, del Estatuto Tributario, consagra una exención tributaria por 5 años a favor de las empresas comunitarias que se constituyan o transformen en sociedades comerciales. En este caso se trata de una exención configurada como un estímulo para aquellas empresas comunitarias que satisfagan la exigencia de constituirse o transformarse en sociedades comerciales. Se está por tanto ante una situación consolidada que debe ser respetada por el legislador pues resulta contrario a la Carta que después de que una empresa comunitaria asuma el costo de constituirse o transformarse en sociedad comercial, contando como contraprestación con una exención al impuesto de renta a su cargo, luego, de manera intempestiva, se limite o extinga esa exención.

- El artículo 211 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 13 de la Ley 633 de 2000, en su parágrafo 4, consagra una exención tributaria por 15 años a favor de las empresas generadoras que se establezcan para prestar el servicio público con la finalidad exclusiva de generar y comercializar energía eléctrica con base en el aprovechamiento del recurso hídrico y de capacidad instalada inferior a veinticinco mil kilovatios. Como puede advertirse, aquí se está también en presencia de una exención establecida como un estímulo económico pues aquella no beneficia a todas las empresas generadoras de energía eléctrica sino aquellas que se establezcan y aprovechen el recurso indicado en la norma y que no excedan la capacidad allí establecida. También esta situación merece protección ya que no resulta compatible con la Carta que, después de asumir el costo implícito en el establecimiento de una empresa de energía eléctrica con la garantía de que se accederá a una exención tributaria bajo determinadas condiciones, ésta sea luego limitada o extinguida por la ley.

- El artículo 235 de la Ley 685 de 2001 consagra una exención para los exportadores

mineros que inviertan no menos de un 5% del valor FOB de sus exportaciones anuales en proyectos forestales destinados a la exportación. También en este caso se trata de una exención establecida como una contraprestación económica pues para acceder a ella los exportadores mineros deben invertir un porcentaje de sus exportaciones anuales en proyectos forestales. Por lo tanto, se está ante una situación consolidada que debe ser respetada ya que igual resulta contrario a la Carta que una vez que tales exportadores han realizado una cuantiosa inversión para acceder a una exención, ésta sea limitada o extinguida.

- El párrafo 4º del artículo 188 del Estatuto Tributario consagra una deducción de exceso de renta presuntiva que opera en relación con todos los responsables del impuesto sobre la renta y complementarios y que no está sujeta a contraprestación alguna por parte de éstos.

c) De lo expuesto se concluye lo siguiente:

- La limitación de la exención consagrada en el inciso primero del artículo 209 del Estatuto Tributario y la derogación de la deducción del exceso de renta presuntiva consagrada en el párrafo 4º del artículo 188 de ese estatuto, resultan compatibles con la Carta pues aquella limitación y ésta deducción no habían sido consagradas como estímulos tributarios a cambio de ciertas contraprestaciones de los contribuyentes.

- La limitación de las exenciones consagradas en el inciso segundo del artículo 209 y en el párrafo 4º del artículo 211 del Estatuto Tributario y en el artículo 235 de la Ley 685 de 2001, resultan compatibles con la Carta pero siempre que se respeten las situaciones jurídicas de carácter particular y concreto consolidadas bajo su vigencia pues, de lo contrario, se vulnerarían los principios de buena fe y seguridad jurídica.

En este punto, la Corte debe precisar que el respeto de esas situaciones procede durante los términos indicados en las normas que las consagran pues, vencidos esos plazos, ya no puede haber lugar a ellas y el Estado recupera el derecho a recaudar las sumas correspondientes a los tributos sobre las rentas hasta entonces exentas. Lo contrario conduciría a afirmar la existencia de un derecho adquirido a una exención tributaria, postura que siempre ha rechazado la Corte dada su incompatibilidad con los fundamentos constitucionales del sistema tributario.

Con estas precisiones, la Corte declarará exequibles los artículos 14 y 118, en lo demandado, de la Ley 788 de 2002.

4. Examen de constitucionalidad de los artículos 24, parcial, 42, 43 y 44

a. Texto de las normas demandadas

Artículo 24. *Compensación de pérdidas fiscales de sociedades.* Modifícase el artículo 147 del Estatuto Tributario el cual queda así:

“Artículo 147. *Compensación de pérdidas fiscales de sociedades.* Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales ajustadas por inflación, determinadas a partir del año gravable 2003, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren dentro de los ocho (8) períodos gravables siguientes, sin

exceder anualmente del veinticinco por ciento (25%) del valor de la pérdida fiscal y sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios.

La sociedad absorbente o resultante de un proceso de fusión, puede compensar con las rentas líquidas ordinarias que obtuviere, las pérdidas fiscales sufridas por las sociedades fusionadas, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante. La compensación de las pérdidas sufridas por las sociedades fusionadas, referidas en este artículo, deberá realizarse teniendo en cuenta los períodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el período en que se generó y declaró la pérdida fiscal.

Las sociedades resultantes de un proceso de escisión, pueden compensar con las rentas líquidas ordinarias, las pérdidas fiscales sufridas por la sociedad escindida, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación del patrimonio de las sociedades resultantes en el patrimonio de la sociedad que se escindió. La compensación de las pérdidas sufridas por la sociedad que se escindió, deberá realizarse teniendo en cuenta los períodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el período en que se generó y declaró la pérdida fiscal.

En caso de que la sociedad que se escinde no se disuelva, ésta podrá compensar sus pérdidas fiscales sufridas antes del proceso de escisión, con las rentas líquidas ordinarias, hasta un límite equivalente al porcentaje del patrimonio que conserve después del proceso de escisión. La compensación de las pérdidas sufridas por la sociedad escindida, deberá realizarse teniendo en cuenta los períodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el período en que se generó y declaró la pérdida fiscal.

En todos los casos, la compensación de las pérdidas fiscales en los procesos de fusión y escisión con las rentas líquidas ordinarias obtenidas por las sociedades absorbentes o resultantes según el caso, sólo serán procedentes si la actividad económica de las sociedades intervinientes en dichos procesos era la misma antes de la respectiva fusión o escisión.

Las pérdidas fiscales originadas en ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, y en costos y deducciones que no tengan relación de causalidad con la generación de la renta gravable, en ningún caso podrán ser compensadas con las rentas líquidas del contribuyente.

El término de firmeza de las declaraciones de renta y sus correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales, será de cinco (5) años contados a partir de la fecha de su presentación.

Parágrafo transitorio. Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales registradas a 31 de diciembre de 2002 en cualquier año o período gravable, con las rentas que obtuvieron dentro de los cinco períodos gravables

siguientes al período en que se registraron”.

Artículo 42. Régimen simplificado para comerciantes minoristas. Modificase el artículo 499 del Estatuto Tributario el cual queda así:

“Artículo 499. Régimen simplificado para comerciantes minoristas. Para todos los efectos del Impuesto sobre las Ventas, IVA, deben inscribirse en el régimen simplificado las personas naturales comerciantes minoristas o detallistas cuyas ventas estén gravadas, cuando hayan obtenido en el año inmediatamente anterior ingresos brutos provenientes de su actividad comercial por un valor inferior a cuatrocientos (400) salarios mínimos legales mensuales vigentes y tengan un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerza su actividad”.

Artículo 43. Régimen simplificado para prestadores de servicios. Modificase el artículo 499-1 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Artículo 499-1. Régimen simplificado para prestadores de servicios. Para todos los efectos del Impuesto sobre las Ventas, IVA, deben inscribirse en el régimen simplificado las personas naturales que presten servicios gravados, cuando hayan obtenido en el año inmediatamente anterior ingresos brutos provenientes de su actividad por un valor inferior a doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes y tengan un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerzan su actividad.

Parágrafo. Los profesionales independientes, que realicen operaciones excluidas del impuesto sobre las ventas, deberán cumplir con las obligaciones formales previstas en el artículo 506 del Estatuto Tributario”.

Artículo 44. Paso de régimen simplificado a régimen común. Modificase el artículo 508-2 del estatuto tributario, el cual queda así:

“Artículo 508-2. Paso de régimen simplificado a régimen común. Cuando los ingresos brutos de un responsable de impuesto sobre las ventas perteneciente al régimen simplificado, en lo corrido del respectivo año gravable superen los topes a que se refieren los artículos 499 y 499-1, el responsable pasará a ser parte del régimen común a partir de la iniciación del período siguiente”.

b. Cargos formulados

Los artículos 24, 42 y 43 acusados, desconocen el artículo 243 de la Constitución Política pues son la reproducción material de los artículos 20, 12 y 13 de la Ley 716 de 2001, respectivamente, declarados inexecutable por razones de fondo por la Corte en la Sentencia C-886-02. Por su parte, el artículo 44 es inexecutable por conformar unidad normativa con los artículos 42 y 43.

c. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

La razón por la cual se declararon inexecutable los artículos de la Ley 716 de 2002 referidos por el demandante, fue la inexistencia de una relación de conexidad temática,

teleológica, o sistemática con la materia contable regulada en aquella. Por ello, no se puede afirmar que existe cosa juzgada constitucional material pues el contenido de las normas hoy demandadas no ha sido sometido a control de constitucionalidad por la Corte y el actor tampoco ha formulado cargos al respecto. De acuerdo con ello, la DIAN le solicita a esta Corporación declarar inexequibles los preceptos demandados.

d. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Considera que no existe cosa juzgada constitucional por cuanto la Corte, en la Sentencia C-886-02, declaró inexequibles varios artículos de la Ley 716, que hoy hacen parte de la Ley 788, pero por vulneración del principio de unidad de materia y no en atención al contenido específico de tales normas.

e. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Sobre el artículo 24 demandado no existe cosa juzgada constitucional, pues la Corte declaró inexequible una disposición de esa misma índole pero por vicios de forma relacionados con la vulneración del principio de unidad de materia. Por ello, el legislador bien podía reproducir esa disposición pero teniendo el cuidado de hacerlo en una ley que desarrollara la materia tributaria.

Y en relación con los artículos 42 y 43, el Instituto considera que el actor no distingue los conceptos de cosa juzgada constitucional aparente, cosa juzgada constitucional formal y cosa juzgada constitucional material y que desconoce que ésta sólo concurre cuando existe identidad de contenidos normativos o formalmente iguales, cuando el juicio de constitucionalidad se formula por las mismas razones y cuando la decisión constitucional resuelva el fondo del asunto. En este caso no existe cosa juzgada constitucional material porque las normas ahora reproducidas fueron declaradas inexequibles por la Corte por un vicio formal - vulneración del principio de unidad de materia- y no por un vicio de fondo.

f. Concepto del Procurador General de la Nación.

Por medio de la Sentencia C-886-02, M. P. Rodrigo Escobar Gil, la Corte declaró inexequibles, entre otros, los artículos 12, 13 y 20 de la Ley 716 de 2001 por vulneración del principio de unidad de materia, pues tales disposiciones versaban sobre temas tributarios pese a que la materia de esa ley era la depuración de la información contable de las entidades públicas. Pero la razón por la cual tales disposiciones fueron excluidas del ordenamiento jurídico, autorizaba al legislador a incluirlas en un cuerpo legislativo llamado a contenerlas, como lo hizo en la ley de reforma tributaria. De allí que no se configure cosa juzgada material pues en la *ratio decidendi* de esa sentencia, no se analizaron de fondo los artículos demandados, sino que su estudio se centró en la falta de conexidad temática de dichas normas respecto de la ley que las contenía. Con base en ello, el Procurador General le solicita a la Corte declarar la exequibilidad de los artículos 24, 42, 43 y 44 de la Ley 788 de 2002 pues no vulneran el artículo 243 superior.

g. Consideraciones de la Corte Constitucional

1) Los artículos 12, 13 y 20 de la Ley 716 de 2001, por la cual se expiden normas para el saneamiento de la información contable en el sector público y se dictan disposiciones en materia tributaria y otras disposiciones, establecían:

Artículo 12. Modifícase el artículo 499 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 499. Régimen simplificado para comerciantes minoristas. Para todos los efectos del Impuesto sobre las Ventas, IVA, deben inscribirse en el régimen simplificado las personas naturales comerciantes minoristas o detallistas cuyas ventas estén gravadas, cuando hayan obtenido en el año inmediatamente anterior ingresos brutos provenientes de su actividad comercial por un valor inferior a cuatrocientos (400) salarios mínimos legales mensuales vigentes y tengan un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerzan su actividad.

Artículo 13. Se incluye un artículo nuevo al estatuto tributario, así:

Artículo 499-1. Régimen simplificado para prestadores de servicios. Para todos los efectos del Impuesto sobre las Ventas, IVA, deben inscribirse en el régimen simplificado las personas naturales que presten servicios gravados, cuando hayan obtenido en el año inmediatamente anterior ingresos brutos provenientes de su actividad por un valor inferior a doscientos sesenta y siete (267) salarios mínimos legales mensuales vigentes y tengan un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerzan su actividad.

Parágrafo. Los profesionales independientes, que realicen operaciones excluidas del impuesto sobre las ventas, deben cumplir con las obligaciones formales previstas en el artículo 506 del Estatuto tributario.

Artículo 20. Adiciónese un parágrafo al artículo 147 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Parágrafo 2º. En casos especiales el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá autorizar a las sociedades la compensación de las pérdidas fiscales sufridas en cualquier año o periodo gravable, con las rentas líquidas que obtuvieren dentro de los siete periodos gravables siguientes, en ningún caso, serán deducibles las pérdidas originadas en la venta de activos fijos, a los que se les amplía el plazo por dos años.

Las pérdidas de las sociedades además de no ser trasladables a los socios, tampoco lo serán respecto de las sociedades absorbentes o de las que resulten de una fusión cuando la actividad generadora de renta de la sociedad absorbida o fusionada sea distinto. En todo caso para que las pérdidas, sean admitidas tendrán que cumplir con todos los requisitos legales y en particular con la condición de tener relación de causalidad con la actividad productora de rentas.

En todos los casos en que la Administración de Impuestos Nacionales encuentre indicios sobre la improcedencia de las pérdidas fiscales declaradas o compensadas por el contribuyente, el término de firmeza de las declaraciones de rentas correspondientes a los años gravables en que se

originen y compensen las pérdidas, será de cinco años siempre y cuando se compruebe la improcedencia.

2) Esta Corporación, mediante Sentencia C-886-02, declaró inexecutable, entre otros, los ya citados artículos 12, 13 y 20 de la Ley 16 de 2001. Los fundamentos de tal declaratoria fueron los siguientes:

La Corte se refiere en primer lugar al cargo por violación del principio de unidad de materia.

...La demanda siguiendo muy de cerca los criterios que la jurisprudencia de la Corte ha fijado para la formulación de un cargo de inconstitucionalidad por violación del principio de unidad de materia, identifica claramente cual es la materia propia del proyecto de ley, a partir del objeto señalado para la misma en su artículo primero, del encabezado del proyecto, de la exposición de motivos, de los informes de ponencia y del examen particularizado sobre el contenido de las distintas disposiciones del proyecto, todo lo cual lleva a concluir que el núcleo temático del mismo es, indudablemente, de índole contable y tiene como fin lograr que los estados financieros de las entidades públicas destinatarias de la norma reflejen fielmente su realidad económica, financiera y patrimonial.

La demanda identifica luego las normas que no guardan relación de conexidad con ese núcleo temático, porque modifican y adicionan el estatuto Tributario en aspectos que, como ya se dijo, se relacionan con algunos aspectos del IVA y otras materias tributarias.

Para la Corte es claro que las nuevas disposiciones no tienen un contenido contable sino tributario, no tienen como destinatarios a las entidades públicas sino a los particulares responsables del IVA, y, en consecuencia, no se orientan a fijar un régimen transitorio para sanear la información contable de las entidades públicas, sino uno permanente que modifica la situación tributaria de los particulares. En ello difieren sustancialmente del proyecto originalmente debatido y aprobado, el cual, a partir de la adición de dichas disposiciones no responde a una sola materia, al punto que para darle coherencia fue necesario cambiarle el encabezado para incorporar en él, como un contenido temático nuevo, las regulaciones que, con carácter autónomo se incorporaron en el proyecto. De esta manera la ley que fue finalmente aprobada tiene dos materias subyacentes, una relacionada con el saneamiento de la información contable de las entidades públicas, y otra, que discurre por completo separada de la anterior, la relacionada con algunos aspectos del régimen del IVA y otros temas tributarios. Entre esos dos extremos del proyecto no es posible establecer ninguna relación de conexidad temática, teleológica o sistemática, salvo la peregrina pretensión de que ambos tienen una implicación contable o versan sobre temas económicos. Es claro, entonces, que se ha violado el principio de unidad de materia. Observa la Corte, además, que, aunque el tema no fue objeto de demanda en este proceso, la ley contenía una tercera materia, ajena a cualquiera de las dos anteriores, que es la relativa a la caducidad de los registros en los bancos de datos y que fue declarada inexecutable por la Corte

mediante Sentencia C-687 de 2002, debido a que la regulación de la misma requería del trámite de una ley estatutaria.

Ni siquiera una muy laxa aproximación al tema de la unidad de materia permite aceptar la argumentación según la cual, en la medida en que los asuntos tributarios que son objeto de regulación tienen una dimensión contable, ello permitía adicionarlos a un proyecto cuyo objeto específico era también un tema contable como es el saneamiento de la información contable de las entidades públicas. Y no resulta de recibo esa posibilidad, porque es claro que el contenido de regulación de los artículos adicionados obedece a finalidades netamente tributarias, sin perjuicio, claro de sus repercusiones contables, pero sin que ése sea el tema de las normas, que por lo demás afectan la contabilidad de los particulares, no la de las entidades públicas, a cuyo saneamiento se orientaba el proyecto original.

La ruptura del principio de unidad de materia, tal como ha sido reseñado en esta providencia, se puso en evidencia en el propio Senado de la República, con argumentos que corroboran el criterio según el cual, entre otras finalidades, el precepto constitucional que lo contiene se orienta a garantizar que los debates parlamentarios se desarrollen en torno a un eje central que les de coherencia.

En este caso, el debate de los distintos contenidos temáticos del proyecto de la ley se surtió de manera aislada, sin que hubiese sido posible identificar un hilo conductor que les diese unidad, al punto que, según se desprende de las actas de las sesiones, tanto de la comisión como de la plenaria del senado, las discusiones en esa Corporación versaron exclusivamente, sobre los aspectos tributarios, no sobre los contables, los que salvo ajuste menores, sea probaron tal como venía de la Cámara de Representantes. Así, mientras que en la Cámara de Representantes se debatió un proyecto de contenido contable, orientado a permitir que las entidades públicas depurasen la información registrada en sus estados financieros, en el Senado de la República se debatió un proyecto de contenido tributario, que se orientaba, al decir de la ponencia, entre otros propósitos de alcance tributario, a "... crear una cultura de pertenencia voluntaria al régimen tributario que evite los efectos nocivos de la competencia desleal entre los contribuyentes cumplidos y los que ignoran ese deber de solidaridad social"; a fortalecer las finanzas territoriales, mediante la organización fiscal de los sectores económicos informales, lo cual contribuye a un mayor control de los pequeños contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio; y a simplificar algunos trámites de los contribuyentes del IVA.

Como puede apreciarse, la declaratoria de inexecutable de esas disposiciones tuvo como fundamento la vulneración del principio de unidad de materia pues, mientras la materia de la Ley 716 era el saneamiento de la información contable en el sector público, aquellos artículos regulaban materias tributarias y entre aquella y éstas no existía una conexidad objetiva y razonable.

3) Ahora bien, para contestar el cargo que ocupa la atención de la Corte, hay que tener en cuenta que los artículos 12 y 13 de la Ley 716 de 2002 fueron reproducidos, con

algunas modificaciones, por los artículos 42 y 43 de la Ley 788 de 2002.

El artículo 42 de la Ley 788 reproduce exactamente el artículo 12 de la Ley 716 y el artículo 43 reproduce el artículo 13 de la Ley 716, con la única diferencia que en aquél la cuantía de los ingresos brutos se fija en 200 y no en 267 salarios mínimos legales vigentes. Y el artículo 24 regula la misma materia normada por el artículo 20 de la Ley 716 - compensación de las pérdidas fiscales de las sociedades- pero lo hace con notorias diferencias, como se infiere de la comparación de sus textos.

4) El actor pretende que la Corte declare inexecutable los artículos 42, 43, 44 y 24 de la Ley 788 por haber reproducido normas que ya habían sido declaradas inexecutable por esta Corporación en la Sentencia C-886-02, es decir, por haber desconocido la existencia de cosa juzgada material.

A tal cargo hay que contestar que la jurisprudencia de esta Corporación ha delineado los presupuestos que deben concurrir para determinar la existencia de cosa juzgada material. En tal sentido, por ejemplo, en la Sentencia C-311-02, M. P. Manuel José Cepeda Espinoza, se indicó:

El inciso segundo del artículo 243 de la Carta Política establece lo siguiente:

“Ninguna autoridad podrá reproducir el contenido material del acto jurídico declarado inexecutable por razones de fondo, mientras subsistan en la Carta las disposiciones que sirvieron para hacer la confrontación entre la norma ordinaria y la Constitución”.

De conformidad con la disposición constitucional citada, para determinar si se esta en presencia del fenómeno de la cosa juzgada material, es preciso examinar cuatro elementos:

- 1. Que un acto jurídico haya sido previamente declarado inexecutable.*
- 2. Que la disposición demandada se refiera al mismo sentido normativo excluido del ordenamiento jurídico, esto es, que lo reproduzca ya que el contenido material del texto demandado es igual a aquel que fue declarado inexecutable. Dicha identidad se aprecia teniendo en cuenta tanto la redacción de los artículos como el contexto dentro del cual se ubica la disposición demandada, de tal forma que si la redacción es diversa pero el contenido normativo es el mismo a la luz del contexto, se entiende que ha habido una reproducción.*
- 3. Que el texto de referencia anteriormente juzgado con el cual se compara la “reproducción” haya sido declarado inconstitucional por “razones de fondo”, lo cual significa que la ratio decidendi de la inexecutable no debe haber reposado en un vicio de forma.*
- 4. Que subsistan las disposiciones constitucionales que sirvieron de fundamento a las razones de fondo en el juicio previo de la Corte en el cual se declaró la inexecutable.*

Cuando estos cuatro elementos se presentan, se está ante el fenómeno de la cosa juzgada constitucional material y, en consecuencia, la norma reproducida, también debe ser declarada inexecutable por la violación del mandato dispuesto en el artículo 243 de la Constitución Política, pues éste limita la competencia del legislador para expedir la norma ya declarada contraria a la Carta Fundamental.

Ahora bien, la concurrencia de estos cuatro elementos es analizada por la Corte caso por caso puesto que cada uno de ellos exige de un proceso de interpretación encaminado a precisar si se cumplen los supuestos establecidos en la Constitución.

Como puede notarse, entonces, para predicar la existencia de cosa juzgada material se debe acreditar la declaratoria de inexecutable de una regla jurídica, que tal declaratoria procedió por razones de fondo, que esa regla jurídica fue reproducida por la norma demandada y que subsisten las normas superiores que sirvieron de fundamento a esa declaratoria de inexecutable.

5) Si esta doctrina constitucional se aplica al caso que ocupa la atención de la Corte, las conclusiones a las que se llega son las siguientes:

- En la Sentencia C-886-02 se declararon inexecutables los artículos 12 y 13, entre otros, de la Ley 716 de 2001.
- En esta ocasión se demandan los artículos 42 y 43 de la Ley 788 de 2002, los que reproducen el contenido material de los artículos 12 y 13 de la Ley 716.
- Los artículos 12 y 13 de la Ley 716 fueron declarados inexecutables no por razones de fondo sino por vulneración del principio constitucional de unidad de materia.

En estas condiciones, es claro que respecto de tales disposiciones no existe cosa juzgada material y que el legislador bien podía, como lo hizo, volver a expedir tales disposiciones pero teniendo el cuidado de hacerlo en una ley que desarrollara la materia tributaria. Por lo tanto, al proferir los artículos 42 y 43 de la Ley 788 de 2002, el legislador no vulneró el artículo 243 superior y por ello tales disposiciones serán declaradas executable. También se declarará executable el artículo 44 de esa ley pues, dado que aquellos serán declarados executable, no hay lugar a la integración de la unidad normativa planteada por el actor.

6) Y en relación con el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, se tiene lo siguiente:

- En la Sentencia C-886-02 se declaró inexecutable, entre otros, el artículo 20 de la ley 716 de 2001.
- En esta ocasión se demanda el artículo 24 de la Ley 788 de 2003. No obstante, esta disposición, si bien regula la compensación de las pérdidas fiscales de las sociedades, lo hace en unas condiciones diferentes pues, entre otras cosas, no la consagra como una autorización que puede impartir el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, sino como una facultad de tales sociedades; amplía a ocho años el plazo para la compensación; la limita al 25% del valor de la pérdida fiscal por cada año; regula más detenidamente la compensación de las pérdidas fiscales de las sociedades absorbentes y

resultantes de un proceso de fusión; introduce una nueva regulación relacionada con las sociedades resultantes de un proceso de escisión; precisa qué clase de pérdidas no pueden ser compensadas y establece un término especial de cinco años para la compensación de las pérdidas fiscales registradas a 31 de diciembre de 2002.

- Como puede apreciarse, se trata de un artículo que establece un régimen muy diferente al consagrado en el artículo 20 de la Ley 716 de 2001 y por ello no puede concluirse que se esté ante la reproducción legal del contenido material de esta disposición.

Ante este panorama, como el artículo 24 de la Ley 788 no reproduce el contenido normativo material del artículo 20 de la Ley 716 de 2001, no existe cosa juzgada constitucional y ello es así indistintamente de las razones por las cuales ésta última disposición fue declarada inexecutable. Por este motivo, aquella disposición será declarada executable pero sólo por el cargo formulado.

5. Examen de constitucionalidad de los artículos 28, parcial; 82 y 83

a. Texto de las normas demandadas

Artículo 28. *Precios de transferencia*. Adiciónase el Capítulo XI al Título I del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

“CAPITULO XI Precios de transferencia

Artículo 260-1. *Operaciones con vinculados económicos y partes relacionadas*. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios y sus costos y deducciones, considerando para esas operaciones los precios y márgenes de utilidad que se hubieran utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes.

La administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de verificación y control, podrá determinar los ingresos ordinarios y extraordinarios y los costos y deducciones de las operaciones realizadas por contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con vinculados económicos o partes relacionadas, mediante la determinación del precio o margen de utilidad a partir de precios y márgenes de utilidad en operaciones comparables con o entre partes no vinculadas económicamente, en Colombia o en el exterior.

Para efectos del presente Título, se considera que existe vinculación económica cuando se presente una relación de subordinación o control o situación de grupo empresarial de acuerdo con los supuestos previstos en los artículos 260 y 261 del Código de Comercio y lo preceptuado en el artículo 28 de la Ley 222 de 1995, o cuando se verifiquen los casos del artículo 450 y 452 del Estatuto Tributario.

El control puede ser individual o conjunto, sin participación en el capital de la subordinada o ejercido por una matriz domiciliada en el exterior o por

personas naturales o de naturaleza no societaria.

La vinculación se predica de todas las sociedades que conforman el grupo, aunque su matriz esté domiciliada en el exterior.

Los precios de transferencia a que se refiere el presente título solamente producen efectos en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios.

Artículo 260-2. Métodos para determinar el precio o margen de utilidad en las operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas. El precio o margen de utilidad en las operaciones celebradas entre vinculados económicos o partes relacionadas se podrá determinar por la aplicación de cualquiera de los siguientes métodos, para lo cual deberá tenerse en cuenta cuál resulta más apropiado de acuerdo con las características de las transacciones analizadas:

1. Precio comparable no controlado. El método de precio comparable no controlado consiste en considerar el precio de bienes o servicios que se hubiera pactado entre partes independientes en operaciones comparables.

2. Precio de reventa. El método de precio de reventa consiste en determinar el precio de adquisición de un bien o de prestación de un servicio entre vinculados económicos o partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa del bien o del servicio, a partes independientes, por el resultado de disminuir, de la unidad, el porcentaje de utilidad bruta obtenido entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de este inciso, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

3. Costo adicionado. El método de costo adicionado consiste en multiplicar el costo de bienes o servicios por el resultado de sumar a la unidad el porcentaje de utilidad bruta obtenido entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de este numeral, el porcentaje de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas netas.

4. Partición de utilidades. El método de partición de utilidades consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por vinculados económicos o partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes, de acuerdo con los siguientes principios:

a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida en la operación por cada una de los vinculados económicos o partes relacionadas;

b) La utilidad de operación global se asignará a cada uno de los vinculados económicos o partes relacionadas, considerando, entre otros, el volumen de activos, costos y gastos de cada uno de los vinculados económicos, con respecto a las operaciones entre dichas partes.

5. Residual de partición de utilidades. El método residual de partición de utilidades consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por vinculados económicos o partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada entre partes independientes, de conformidad con las siguientes reglas:

a) Se determinará la utilidad de operación global mediante la suma de la utilidad de operación obtenida en la operación por cada uno de los vinculados económicos o partes relacionadas;

b) La utilidad de operación global se asignará de acuerdo con los siguientes parámetros:

(1) Se determinará la utilidad mínima que corresponda, en su caso, a cada una de los vinculados económicos o partes relacionadas mediante la aplicación de cualquiera de los métodos a que se refieren los numerales 1 a 6 del presente artículo, sin tomar en cuenta la utilización de intangibles significativos.

(2) Se determinará la utilidad residual, la cual se obtendrá disminuyendo la utilidad mínima a que se refiere el numeral (1), de la utilidad de operación global. Esta utilidad residual se distribuirá entre los vinculados económicos involucrados o partes relacionadas en la operación tomando en cuenta, entre otros elementos, los intangibles significativos utilizados por cada uno de ellos, en la proporción en que hubiera sido distribuida entre partes independientes en operaciones comparables.

6. Márgenes transaccionales de utilidad de operación. El método de márgenes transaccionales de utilidad de operación consiste en determinar, en transacciones entre vinculados económicos o partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

Parágrafo 1°. Para los efectos de este artículo, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

Parágrafo 2°. De la aplicación de cualquiera de los métodos señalados en este artículo, se podrá obtener un rango de precios o de márgenes de utilidad cuando existan dos o más operaciones comparables. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación de métodos estadísticos, en particular el rango intercuartil que consagra la ciencia económica.

Si los precios o márgenes de utilidad del contribuyente se encuentran dentro de estos rangos, se considerarán ajustados a los precios o márgenes de operaciones entre partes independientes.

En caso de que el contribuyente se encuentre fuera del rango ajustado, se considerará que el precio o margen de utilidad en operaciones entre partes

independientes es la mediana de dicho rango.

Parágrafo 3°. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá celebrar acuerdos con contribuyentes del impuesto sobre la renta, nacionales o extranjeros, mediante los cuales se determine el precio o margen de utilidad de las diferentes operaciones que realicen con sus vinculados económicos o partes relacionadas, en los términos que establezca el reglamento.

La determinación de los precios mediante acuerdo se hará con base en los métodos y criterios de que trata éste Capítulo y podrá surtir efectos en el período gravable en que se solicite, en el período gravable inmediatamente anterior y hasta por los tres períodos gravables siguientes a aquel en que se solicite.

Los acuerdos a que se refiere el presente parágrafo se aplicarán sin perjuicio de las facultades de fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Artículo 260-3. Criterios de comparabilidad entre vinculados económicos y partes independientes. Para efectos del régimen de precios de transferencia, se entiende que las operaciones son comparables cuando no existen diferencias entre las características económicas relevantes de éstas y las del contribuyente que afecten de manera significativa el precio o margen de utilidad a que hacen referencia los métodos establecidos en el artículo 260-2 o, si existen dichas diferencias, su efecto se puede eliminar mediante ajustes técnicos económicos razonables.

Para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se tomarán en cuenta los siguientes atributos de las operaciones, dependiendo del método seleccionado:

1. Las características de las operaciones, incluyendo:

a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, calificación de riesgo, garantía, solvencia del deudor y tasa de interés;

b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;

c) En el caso de otorgamiento del derecho de uso o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad, confiabilidad, disponibilidad del bien y volumen de la oferta;

d) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como la clase del bien, patente, marca, nombre comercial o "know-how", la duración y el grado de protección y los beneficios que se espera obtener de su uso;

e) En el caso de enajenación de acciones, el patrimonio líquido de la emisora, ajustado por inflación, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados, o la cotización bursátil de la emisora del último hecho del día de la enajenación.

2. Las funciones o actividades económicas significativas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación.

3. Los términos contractuales reales de las partes.

4. Las circunstancias económicas o de mercado, tales como ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado (por mayor o detal), nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transportación y la fecha y hora de la operación.

5. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Parágrafo. Cuando los ciclos de negocios o de aceptación comercial de los productos del contribuyente cubran más de un ejercicio, se podrá tomar en consideración información del contribuyente y de las operaciones comparables correspondientes a dos o más ejercicios anteriores o posteriores al ejercicio materia de fiscalización.

Artículo 260-4. *Documentación comprobatoria.* Los contribuyentes deberán preparar y conservar por un plazo de cinco años a partir de la expedición del documento, documentación comprobatoria relativa a cada tipo de operación que celebren con vinculados económicos o partes relacionadas, con la que demuestren que sus ingresos ordinarios y extraordinarios y sus costos y deducciones están acordes con los precios o márgenes de utilidad que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables. Esta documentación deberá contener la información que establezca el reglamento.

Artículo 260-5. *Ajustes.* Cuando de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia tributaria celebrado por Colombia, las autoridades competentes del país con el que se hubiese celebrado el tratado, realicen un ajuste a los precios o montos de contraprestación de un contribuyente residente en ese país y siempre que dicho ajuste sea aceptado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la parte relacionada residente en Colombia podrá presentar una declaración de corrección sin sanción en la que se refleje el ajuste correspondiente.

Artículo 260-6. *Jurisdicción de menor imposición fiscal.* Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes o domiciliados en Colombia y residentes o domiciliados en países o jurisdicciones de menor imposición en materia del impuesto sobre la renta, son operaciones entre

vinculados económicos o partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Para efectos del presente artículo, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que realicen las transacciones a que se refiere el inciso anterior deberán cumplir con las obligaciones señaladas en los artículos 260-4 y 260-8 del Estatuto Tributario.

Parágrafo. Son jurisdicciones de menor imposición aquellas que señale la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE o el Gobierno Nacional.

Artículo 260-7. *Costos y deducciones.* Lo dispuesto en los artículos 90, 90-1, 124-1, 151, 152 y numerales 2 y 3 del artículo 312 del Estatuto Tributario, no se aplicará a los contribuyentes que cumplan con la obligación señalada en el inciso primero del artículo 260-1 del Estatuto Tributario en relación con las operaciones a las cuales se le aplique este régimen.

Las operaciones a las cuales se les apliquen las normas de precios de transferencia, no están cobijadas con las limitaciones a los costos y gastos previstos en este Estatuto para los vinculados económicos.

Artículo 260-8. *Obligación de presentar declaración informativa.* Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, obligados a la aplicación de las normas que regulan los precios de transferencia, deberán presentar anualmente una declaración informativa de operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas.

A esta declaración le son aplicables, en lo pertinente, las normas del Libro Quinto de este Estatuto. Adicionalmente, deberán cumplir con la presentación de la información que mediante reglamento señale el Gobierno Nacional.

Parágrafo. En los casos de subordinación o control o situación de grupo empresarial de acuerdo con los supuestos previstos en los artículos 260 y 261 del Estatuto Tributario, el Ente Controlante o matriz presentará una declaración e incluirá todas las operaciones relacionadas durante el período declarado.

Artículo 260-9. Interpretación. Para la interpretación de lo dispuesto en este capítulo, serán aplicables la Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones del Estatuto Tributario.

Artículo 260-10. *Transitorio.* Las disposiciones contenidas en el Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario, relativas a precios de transferencia, se aplicarán a partir del año gravable 2004.

Los procesos de fiscalización relativos a precios de transferencia se adelantarán a partir del 1° de enero del año 2005.

Sin perjuicio de lo anterior, a partir de la vigencia de la presente Ley se podrán realizar acuerdos previos para la determinación de precios de transferencia.

Artículo 82. Otros pagos no deducibles. Adiciónase un parágrafo 2° al artículo 124-1 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Parágrafo 2°. No serán constitutivos de costo o deducción los pagos o abonos en cuenta que se realicen a personas naturales, personas jurídicas o a cualquier otro tipo de entidad que se encuentre constituida, localizada o en funcionamiento en países que hayan sido declarados paraísos fiscales, por la Organización para el Desarrollo Económico Europeo, OCDE, o por el Gobierno colombiano, salvo que se haya efectuado la retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta y remesas”.

Este tratamiento no les será aplicable a los pagos o abonos en cuenta que hayan sido registrados antes de la vigencia de la presente ley que se realicen a entidades financieras con ocasión de créditos registrados ante el Banco de la República.

Artículo 83. Adiciónase el artículo 408 del Estatuto Tributario con el siguiente parágrafo:

“Parágrafo. Los pagos o abonos en cuenta por cualquier concepto que constituyan ingreso gravado para su beneficiario y éste sea residente o se encuentre constituido, localizado o en funcionamiento en países que hayan sido declarados paraísos fiscales, por la Organización para el Desarrollo Económico Europeo, OCDE, o por el Gobierno colombiano, se someterán a retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta y ganancia ocasional a la tarifa del treinta y cinco por ciento (35%), sin perjuicio de la aplicación de la retención en la fuente por concepto de impuesto de remesas, a la tarifa del siete por ciento (7%)”.

b. Cargos formulados

Estas normas desconocen los artículos 2º, inciso 2º; 3º, 4º, inciso 2º; 9º, 93, 95, numeral 3º; 100, 150, numerales 1 y 16; 189, numeral 2º; 224 y 242, numeral 10º, de la Constitución Política porque, aunque Colombia no ha firmado ni ratificado ningún convenio con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, hacen que las disposiciones de tal organismo relacionadas con las jurisdicciones de menor imposición y las guías sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales, se introduzcan al derecho interno colombiano irregularmente y en forma abrupta, sin respetar el trámite que deben cumplir los convenios internacionales para introducirlos al derecho interno, la soberanía nacional, la autodeterminación de los pueblos y el bloque de constitucionalidad, entre otros.

c. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Si el Congreso tiene autoridad suficiente para imponer impuestos, tasas y contribuciones; también la tiene para consagrar sistemas que permitan adecuar la legislación colombiana a las actuales tendencias internacionales en el manejo impositivo. En ese marco, el legislador no puede ignorar que, aprovechando las bajas tarifas de imposición, empresas transnacionales e individuos nacionales o residentes de países con regímenes tributarios altamente impositivos, utilizan los mecanismos que facilitan algunos países que les ofrecen ventajas fiscales, para transferir sus fondos o capitales, ahorrándose los impuestos que habrían tenido que pagar en los países en los que se originaron las rentas. Por ese motivo se consagró el sistema de determinación de la base gravable a partir de los precios de transferencia y se efectuó una remisión a la Organización para el Desarrollo Económico Europeo y a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico y al Gobierno colombiano con miras a la determinación de los países que pueden ser considerados paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición. Esta decisión constituye ejercicio de la capacidad legislativa del Congreso y no vulnera precepto superior alguno. Por ello, la DIAN solicita que los preceptos demandados sean declarados exequibles.

d. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Las normas demandadas hacen una remisión a la OCDE, a la Organización para el Desarrollo Económico Europeo y al Gobierno colombiano para efectos de contar con elementos de juicio para establecer qué países pueden ser considerados como paraísos fiscales y cuáles como jurisdicciones de menor imposición. Por ello, el actor no hace una lectura contextualizada de tales disposiciones al afirmar que el legislador ha facultado a tales organismos para que determinen los elementos constitutivos del tributo sobre la renta, pues sólo establecen unas obligaciones tributarias que coadyuvan al cumplimiento de la obligación tributaria especial y permiten que se tomen algunos referentes para determinar el tributo respectivo.

e. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Sobre este particular, el Instituto remite a los conceptos de 7 de marzo y 28 de mayo de 2003 rendidos en los procesos de constitucionalidad D-4454 y D-4579. En estos conceptos, el Instituto concluyó que dentro de los criterios de la OCDE para clasificar lo llamados paraísos fiscales intervienen razones extra tributarias, que los criterios de cooperación se miden primordialmente respecto de los países miembros de esa organización y que sus pronunciamientos no tienen amplia y suficiente divulgación y que en Colombia son casi desconocidos. Luego, consideró lo siguiente:

1) El párrafo del artículo 206.6, *“en cuanto remite al señalamiento que haga la OCDE, o delega en el Gobierno Nacional el señalamiento de las jurisdicciones de menor imposición, sí considera el Instituto que, en tanto el contribuyente no logre desvirtuar la presunción consagrada en el inciso primero, indudablemente la base gravable del impuesto de renta sí queda incidida por las decisiones que tomen sobre estos aspectos la OCDE o el Gobierno Nacional, con lo cual dicha base imponible no está fijada directamente por el legislador, como lo ordena el mandato constitucional”*.

2) En el caso del artículo 82, *“es evidente que no solamente la base gravable queda supeditada a la declaratoria de paraíso fiscal que haga la OCDE o el Gobierno Nacional,*

sino que además se crean nuevos sujetos pasivos, al someter a gravamen los pagos o abonos en cuenta, inclusive los no constitutivos de renta en Colombia, realizados a las entidades situadas en paraísos fiscales, con retenciones en la fuente tanto a título de renta como de remesas, lo cual a juicio del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, constituye una clara violación del principio de reserva de ley consagrado en el artículo 338 de la Constitución, de acuerdo con el cual sólo el Congreso, las Asambleas o los Concejos, pueden fijar, y ello en forma directa, los elementos de la obligación tributaria”.

3) *“...Situación similar a la anterior se presenta en el caso previsto en el artículo 83 en relación con la tarifa del impuesto, toda vez que si la OCDE o el Gobierno establecen que un determinado país es paraíso fiscal, la tarifa aplicable es la que surge del hecho de la clasificación efectuada por un organismo diferente al Congreso”.*

Entonces, los artículos 82 y 83 son también inexecutable pues *“Toda delegación o remisión que la ley haga a un tercero o al Gobierno, relacionada con la fijación de los elementos esenciales de la obligación tributaria, resulta a todas luces violatoria del artículo 338 de la Constitución Nacional, sencillamente, por que de tal manera los elementos esenciales no quedan fijados directamente por la ley”* y, además, la función de establecer contribuciones fiscales radica en el Congreso de la República.

f. Concepto del Procurador General de la Nación.

1) La OCDE es una organización internacional gubernamental que reúne a los países industrializados de economía de mercado con el fin de contribuir al desarrollo de la economía mundial. Este organismo ha reorientado sus trabajos a asegurar la transparencia fiscal de los contribuyentes a nivel mundial. Para ello, promueve el intercambio de información sobre paraísos fiscales y jurisdicciones de menor imposición con el propósito de que las transacciones entre vinculados económicos sean reales en materia de precios. Por otra parte, los precios de transferencia no son un tributo como tal, pues son una forma de determinar la base gravable del impuesto a la renta y complementarios cuando quiera que se realicen operaciones entre vinculados económicos.

De acuerdo con ello, una vez que la ley ha determinado los elementos del tributo, las remisiones legislativas, como las cuestionadas por el actor, son razonables pues el señalamiento de jurisdicciones de menor imposición y la estructuración de guías de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales, son aspectos técnicos que obedecen a estudios continuos y que escapan a la órbita funcional del legislador. Por ello, el Procurador General le solicita a la Corte declarar executable el artículo 28 de la Ley 788 de 2002.

2) En cuanto, al artículo 82 acusado, el Ministerio Público advierte que es susceptible de dos lecturas. Según la primera, establece una exigencia para que procedan los costos y las deducciones. Ella consiste en que se haya efectuado la retención en la fuente cuando haya lugar a ésta, es decir, cuando se trata de rentas de fuente nacional, caso en el cual la norma no contraría la Carta. Y de acuerdo con la segunda, para que procedan los costos y deducciones por concepto de pagos o abonos hechos a una persona localizada en un paraíso fiscal, se establece la obligación de hacer retención en la fuente, independientemente de que se trate o no de una renta de fuente nacional.

La segunda lectura vulnera los principios de buena fe e igualdad. El primero, porque se presume que el contribuyente que realiza una transacción con quien se encuentra en un paraíso fiscal, lo hace con el propósito de eludir sus obligaciones tributarias. Y el segundo, porque cuando la persona a quien se le hace el pago o abono en cuenta no está en un paraíso fiscal, no se le retiene en la fuente por no ser un ingreso de fuente nacional, pero a los que están en dicha jurisdicción se les aplica la retención aún cuanto no sea renta de fuente nacional.

Por estos motivos, el Procurador General le solicita a la Corte declarar que el artículo 82 demandado es constitucional en el entendido que no serán constitutivos de costo o deducción los pagos o abonos en cuenta realizados a las personas ubicadas en un paraíso fiscal, cuando no se hubiere realizado la retención en la fuente en los casos en que ésta procede.

3) Finalmente, afirma el Ministerio Público que el artículo 83 sólo admite una lectura: Se someten a retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta y ganancia ocasional a una tarifa del 35%, sin perjuicio de la retención en la fuente por concepto de remesas a la tarifa del 7%, todos los pagos o abonos realizados a una persona residente o localizada en un paraíso fiscal y que constituyan ingreso gravado para ella, pero sin tener en cuenta si se trata de ingreso de fuente nacional o extranjera.

Tal régimen vulnera el artículo 13 superior, pues cuando las personas a quienes se les hace el pago o abonen cuenta no están ubicadas en un paraíso fiscal, no se les retiene en la fuente por no ser un ingreso de fuente nacional, pero, en cambio, a las que están en dicha jurisdicción, por ese solo hecho, se les aplica la retención en comento, aún cuando no constituya una renta de fuente nacional, gravándolas por concepto de sus rentas de origen nacional y extranjero. Esto equivale a un tratamiento discriminatorio injustificado. Por este motivo, el Procurador General solicita se declare inexecutable tal disposición.

g. Consideraciones de la Corte Constitucional

Como puede advertirse, la demanda se dirige contra los artículos 28, parcial, 82 y 83 de la Ley 788 de 2002.

El artículo 28 adiciona el Capítulo XI al Título I del Estatuto Tributario. Tal Capítulo está integrado por los artículos 260-1 a 260-10. La demanda se dirige contra el artículo 260.9. El artículo 82 de la Ley 788, por su parte, adiciona el parágrafo segundo al artículo 124.1 del Estatuto Tributario y, finalmente, el artículo 83 adiciona un parágrafo al artículo 408 a tal Estatuto.

No obstante, esta Corporación, mediante sentencia C-690-03, Magistrado Ponente Rodrigo Escobar Gil, declaró la inexecutable de los artículos 260-6 y 260-9, del parágrafo 2° del artículo 124-1 y del parágrafo del artículo 408, adicionados al Estatuto Tributario por los artículos 28, 82 y 83 de la Ley 788 de 2002

En consecuencia, ha operado el fenómeno de la cosa juzgada constitucional y la Corte debe estar a lo resuelto en ese fallo. Así se dispondrá en la resolutive de este pronunciamiento.

6. Examen de constitucionalidad de los artículos 50 y 55 inciso 1º

a. Texto de las normas demandadas

Artículo 50. Tarifas. Las tarifas del impuesto al consumo, por cada unidad de 750 centímetros cúbicos o su equivalente, serán las siguientes:

1. Para productos entre 2.5 y hasta 15 grados de contenido alcoholimétrico, ciento diez pesos (\$ 110,00) por cada grado alcoholimétrico.

2. Para productos de más de 15 y hasta 35 grados de contenido alcoholimétrico, ciento ochenta pesos (\$180,00) por cada grado alcoholimétrico.

3. Para productos de más de 35 grados de contenido alcoholimétrico, doscientos setenta pesos (\$ 270,00) por cada grado alcoholimétrico.

Parágrafo 1º. Los vinos de hasta 10 grados de contenido alcoholimétrico, estarán sometidos, por cada unidad de 750 centímetros cúbicos o su equivalente, a la tarifa de sesenta pesos (\$60,00) por cada grado alcoholimétrico.

Parágrafo 2º. Dentro de las anteriores tarifas se encuentra incorporado el IVA cedido, el cual corresponde al treinta y cinco por ciento (35%) del valor liquidado por concepto de impuesto al consumo.

Parágrafo 3º. Tarifas en el Departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina. El impuesto al consumo de que trata la presente ley no aplica a los productos extranjeros que se importen al territorio del departamento archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, salvo que estos sean posteriormente introducidos al resto del territorio Nacional, evento en el cual se causará el impuesto en ese momento, por lo cual, el responsable previo a su envío, deberá presentar la declaración y pagar el impuesto ante el Fondo Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros, aplicando la tarifa y base general señalada para el resto del país.

Para los productos nacionales de más de 2.5 grados de contenido alcoholimétrico, que ingresen para consumo al Departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, por cada unidad de 750 centímetros cúbicos o su equivalente, la tarifa será de quince pesos (\$15,00) por cada grado alcoholimétrico.

Parágrafo 4º. Los productos que se despachen al Departamento deberán llevar grabado en un lugar visible del envase y la etiqueta y en caracteres legibles e indelebles, la siguiente leyenda: "Para consumo exclusivo en el Departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina", y no podrán ser objeto de reenvío al resto del país.

Los productores nacionales y los distribuidores seguirán respondiendo ante el departamento de origen por los productos que envíen al Archipiélago, hasta tanto se demuestre con la tornaguía respectiva, guía aérea o documento de embarque, que el producto ingresó al mismo.

Parágrafo 5°. Todos los licores, vinos, aperitivos y similares, que se despachen en los IN-BOND, y los destinados a la exportación y zonas libres y especiales deberán llevar grabado en un lugar visible del envase y la etiqueta y en caracteres legibles e indelebles, la siguiente leyenda: "Para exportación".

Parágrafo 6°. Cuando los productos objeto de impuesto al consumo tengan volúmenes distintos, se hará la conversión de la tarifa en proporción al contenido, aproximándola al peso más cercano.

El impuesto que resulte de la aplicación de la tarifa al número de grados alcoholimétricos, se aproximará al peso más cercano.

Parágrafo 7°. Las tarifas aquí señaladas se incrementarán a partir del primero (1°) de enero de cada año en la meta de inflación esperada y el resultado se aproximará al peso más cercano. La Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público certificará y publicará antes del 1° de enero de cada año, las tarifas así indexadas".

Artículo 55. Tarifas. A partir del 1° de enero de 2003 las tarifas de la sobretasa a la gasolina serán las siguientes:

Tarifa Municipal y Distrital: 18.5%.

Tarifa Departamental: 6.5%.

Tarifa para el Distrito Capital: 25%.

Parágrafo 1°. Para los fines de este artículo, el Departamento de Cundinamarca no incluye al Distrito Capital de Bogotá.

Parágrafo 2°. Los Concejos de los Municipios ubicados en zonas de frontera podrán optar entre la tarifa general o la adopción de una tarifa entre el dos por ciento (2%) y el seis por ciento (6%); en caso de adoptar este rango tarifario, deberán informar de esta situación a los responsables de declarar y pagar el impuesto, antes de iniciar el período gravable para el cual aplica la mencionada tarifa. En todo caso, mientras la entidad territorial no haya informado al responsable la adopción de la tarifa diferencial, la tarifa aplicable será la general del diecinueve por ciento (19%) establecida para todos los Municipios.

Parágrafo 3°. Los recursos adicionales de la sobretasa que se autoriza en el presente artículo, no se verán afectados por pignoraciones anteriores. Cuando las entidades territoriales destinen estos recursos a financiar infraestructura vial o sistemas de transporte masivo, podrán pignorar el porcentaje adicional de la sobretasa o autorizar las vigencias futuras con cargo a estos recursos hasta por el término de duración del proyecto.

Parágrafo 4°. Autorícese al Gobierno Nacional por seis meses a partir de la aprobación de esta Ley, para que reglamente de manera especial lo referente al consumo y venta de gasolina en las zonas fronterizas.

Parágrafo 5°. Los recursos adicionales de la sobretasa que se autorizan en el presente artículo, podrán ser incorporados en las estructuras de precio de la gasolina motor corriente y extra de forma gradual en un período máximo de tres (3) meses, a partir del 1° de febrero de 2003.

b. Cargos formulados

Estos preceptos vulneran los artículos 1°, 287 numeral 3°, 294 y 338 de la Constitución porque establecen tarifas fijas y únicas a los tributos del orden territorial con lo cual limitan la autonomía de las entidades territoriales para establecer sus tributos y conceder exenciones y tratamientos diferenciales.

c. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

La autonomía de que gozan las entidades territoriales en materia tributaria no es absoluta, sino relativa y está restringida a las disposiciones del legislador. De acuerdo con ello, el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, es un tributo del orden nacional cuya renta fue cedida a los departamentos mediante la Ley 14 de 1983 y por ello la competencia para determinar la totalidad de los elementos constitutivos del tributo radica en el legislador. El impuesto al consumo de gasolina, si bien a partir de la Ley 788 de 2002 constituye un impuesto de carácter exclusivamente territorial, ello no significa que el legislador ordinario esté impedido para fijar directamente todos los elementos del tributo, incluidas las tarifas, y no por ello se vulnera el artículo 294 de la Carta, pues éste prohíbe que se establezcan exenciones o tratamientos preferenciales respecto de los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Finalmente, la existencia de tarifas únicas no impide el ejercicio de las facultades constitucionales de tales entidades en materia de exenciones y tratamientos preferenciales, pues la exención no recae sobre la tarifa sino sobre la obligación tributaria como tal.

d. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Las disposiciones demandadas no infringen los artículos constitucionales invocados por el contribuyente, pues el poder tributario de que gozan las entidades territoriales no es absoluto dado que debe sujetarse a lo dispuesto por el Congreso en las leyes correspondientes. Por ello, no es de recibo afirmar que el legislador invade la órbita de las asambleas o concejos cuando decide regular directamente todos los elementos que conforman un impuesto territorial, entre ellos, la tarifa única para un tributo pues con ello no está concediendo una exención ni un tratamiento preferencial. Además, el principio de autonomía de las entidades territoriales debe armonizarse con el principio de república unitaria.

e. Concepto del Procurador General de la Nación.

El artículo 338 de la Constitución establece tres niveles de tributación: Nacional, departamental y municipal y otras disposiciones superiores limitan el ejercicio del poder tributario del legislador para proteger la descentralización administrativa y la autonomía de las entidades territoriales. Sin embargo, por tratarse de una república unitaria, que supone el principio de centralización política, la Carta establece que a las asambleas y a los concejos les corresponde decretar los impuestos departamentales y locales de conformidad con la ley (Artículos 300, numeral 4°, y 313, numeral 4°) y que la autonomía

de las entidades territoriales se ejerce dentro de los límites impuestos por la Constitución y la ley (Artículo 287).

Según lo expuesto, el Congreso es quien ostenta el poder tributario originario y los órganos de representación popular de las entidades territoriales cuentan con un poder derivado de la Constitución y la ley pues la política tributaria corresponde al Estado y no a sus fracciones individualmente consideradas. Por ello, el legislador bien puede determinar todos los elementos del tributo o fijar únicamente referencias mínimas sobre hechos gravables, sujetos y base gravable para conceder a las asambleas y concejos la posibilidad de establecer las tarifas y exenciones que respondan a las necesidades del nivel territorial. Entonces, como el legislador podía fijar directamente las tarifas de los impuestos departamentales al consumo de licores, vino, aperitivos y similares y la sobretasa a la gasolina, los artículos 50 y 55 inciso 1º son exequibles y así deben ser declarados por la Corte.

f. Consideraciones de la Corte Constitucional

1) Los artículos 50 y 55 de la Ley 788 de 2002 hacen parte del Capítulo V, en el que se expidieron normas relacionadas con los impuestos territoriales. El primero de ellos fija las tarifas del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares y el segundo fija las tarifas de la sobretasa a la gasolina. Según el actor, esas normas son inexecutable porque vulneran la autonomía de las entidades territoriales y la facultad que tienen de conceder exenciones y tratamientos diferenciales.

2) El principio de autonomía de las entidades territoriales consiste en la capacidad de gestión que el constituyente y el legislador les garantizan a esas entidades para que planeen, programen, dirijan, organicen, ejecuten, coordinen y controlen sus actividades en aras del cumplimiento de las funciones del Estado. Se trata de una consecuencia directa del principio de descentralización y de un elemento constitucional propio de las entidades territoriales que tiene un límite mínimo o núcleo esencial, determinado por los derechos y facultades reconocidos tanto a ellas como a sus autoridades, y un límite máximo, determinado por el principio de república unitaria.

De lo expuesto se infiere que el principio de autonomía no tiene carácter absoluto y que debe ponderarse, en cada caso, con el principio de república unitaria, decisión que le incumbe a la instancia legislativa del poder público. Es decir, el régimen legal de las entidades territoriales debe orientarse a la promoción de una relación de equilibrio en la que no se desconozcan los derechos que el constituyente les reconoce, pero sin permitir que el ejercicio de tales derechos y facultades desvirtúe la centralización política del Estado colombiano. De allí que, si bien el legislador tiene libertad para regular ámbitos que tocan con la autonomía de las entidades territoriales, deba hacerlo ateniéndose al núcleo esencial de esa institución y al sistema de límites mínimos y máximos impuestos por la Carta.

3) Por otra parte, según el artículo 338 superior, en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. Además, la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos, las bases gravables y las tarifas de los impuestos. De acuerdo con el artículo 294, la ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de

propiedad de las entidades territoriales. Finalmente, según el artículo 362, los impuestos departamentales y municipales gozan de protección constitucional y la ley no puede trasladarlos a la Nación, salvo en caso de guerra exterior.

Una primera lectura de esos preceptos parecería indicar que el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales están legitimados por el constituyente para imponer contribuciones y que cada una de esas entidades debe fijar los elementos del tributo, según se trate de un impuesto nacional, departamental y distrital o municipal. De acuerdo con esta lectura, el único marco de configuración de la materia tributaria en las entidades territoriales sería la Constitución. Por este motivo, en este caso particular, le asistiría razón al actor y habría de declararse la inexecutable de las reglas de derecho demandadas pues el legislador habría invadido espacios de configuración normativa privativos de las entidades territoriales.

No obstante, la asunción de la Carta como un sistema normativo permite desvirtuar el alcance de esa primera lectura. De un lado, porque el artículo 150.12 radica en el Congreso la facultad de establecer contribuciones fiscales, sin hacer distinción alguna entre tributos nacionales y territoriales. De otro, porque los artículos 287.3, 300.4 y 313.4 someten a la Constitución y también a la ley la facultad de las entidades territoriales de establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones, la facultad de las asambleas departamentales de decretar los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales y la facultad de los concejos municipales de votar los tributos.

En este orden de ideas, si bien las entidades territoriales son titulares de una facultad de configuración normativa en materia tributaria, esa facultad debe ejercerse en las condiciones indicadas en la Constitución y en la ley.

4) De lo expuesto hasta este momento, cabe inferir dos conclusiones. Por una parte, si bien por determinación constitucional, las entidades territoriales son autónomas, tal autonomía tiene límites generales que se derivan de la necesidad de acompasar esa autonomía con el principio de república unitaria. Y por otra, la autonomía que a las entidades territoriales les asiste en materia fiscal debe compatibilizarse con la soberanía fiscal que el constituyente le atribuyó al legislador. De allí que se afirme que la autonomía fiscal de las entidades territoriales está subordinada a la ley.

5) Si bajo esos presupuestos se analizan el artículo 50 y el artículo 55, inciso primero, de la Ley 788 de 2002, se advierte lo siguiente:

a) La primera disposición fija tres tarifas del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares teniendo en cuenta los grados de contenido alcohólico; establece una tarifa diferencial para los vinos de hasta 10 grados de contenido alcohólico; dispone que aquellas tarifas no se aplican en el Departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina; determina la leyenda que deben llevar los licores que se despachen en los In-Bond y los destinados a exportación y zonas libres y especiales; ordena la conversión de la tarifa en proporción al contenido cuando se trata de productos de volúmenes distintos a los tenidos en cuenta para la fijación de aquella y señala el mecanismo a seguir para el incremento de tales tarifas. Y la segunda disposición fija la tarifa municipal y distrital, la tarifa departamental y la tarifa para el distrito capital de la sobretasa a la gasolina.

b) El legislador, al tomar estas determinaciones, no vulneró el principio de autonomía de las entidades territoriales ni las atribuciones que la Carta les atribuye en materia tributaria, pues no hizo nada distinto a ejercer la soberanía fiscal de que es titular. En virtud de tal soberanía, está legitimado para crear, modificar o suprimir tributos nacionales o territoriales y en este último caso, bien puede hacerlo a través de una ley general o de una ley que limite específicamente el tributo, esto es, señalando los elementos de la obligación tributaria, como son el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, las bases gravables y la tarifa.

c) De acuerdo con lo expuesto, entonces, el legislador, al fijar la tarifa del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares y las tarifas de la sobretasa a la gasolina, ejerció una competencia legítima que resulta compatible con la autonomía de las entidades territoriales y con los fundamentos constitucionales del sistema tributario, motivos por los cuales se declararán exequibles los artículos 50 y 55, inciso primero, de la Ley 788 de 2002.

7. Examen de constitucionalidad del artículo 54, parcial

a. Texto de la norma demandada

Artículo 54. *Cesión del IVA*. Mantiénese la cesión del IVA de licores a cargo de las licoreras departamentales de que tratan los artículos 133 y 134 del Decreto Extraordinario 1222 de 1986.

A partir del 1° de enero de 2003, cédese a los Departamentos y al Distrito Capital, en proporción al consumo en cada entidad territorial, el Impuesto al Valor Agregado IVA sobre los licores, vinos, aperitivos, y similares, nacionales y extranjeros, que actualmente no se encontraba cedido.

En todos los casos, el IVA cedido a las entidades territoriales, quedará incorporado dentro de la tarifa del impuesto al consumo, o dentro de la tarifa de la participación, según el caso, y se liquidará como un único impuesto o participación, sobre la base gravable definida en el artículo anterior.

El impuesto liquidado en ningún caso podrá ser afectado con impuestos descontables, salvo el correspondiente a los productores oficiales, que podrán descontar del componente del IVA de este impuesto, el IVA pagado en la producción de los bienes gravados.

Del total correspondiente al nuevo IVA cedido, el setenta por ciento (70%) se destinará a salud y el treinta por ciento (30%) restante a financiar el deporte, en la respectiva entidad territorial.

Las exenciones del IVA establecidas o que se establezcan no aplicarán en ningún caso, respecto del IVA de cervezas y licores cedido a las entidades territoriales.

Parágrafo 1°. Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, en los formularios de declaración se discriminará el total del impuesto antiguo y

nuevo cedido, que corresponda a los productos vendidos en el Distrito Capital.

Parágrafo 2°. Para los efectos de lo establecido en este artículo el Distrito Capital participará en el nuevo impuesto cedido en la misma proporción en que lo viene haciendo en relación con el IVA a cargo de las licorerías departamentales.

b. Cargos formulados

El inciso 5° del artículo 54 vulnera el artículo 359 de la Carta porque le da a una renta nacional como es el IVA, una destinación específica al establecer que se cede un 70% a salud y un 30% a deporte. Y el inciso 6°, limita la autonomía de las entidades territoriales porque impide que se establezcan exenciones y tratos diferenciales al IVA de la cerveza y licores cedidos a las entidades territoriales. Las rentas cedidas tienen la misma índole jurídica de los tributos de propiedad de las entidades territoriales para efectos de exenciones y tratamientos diferenciales y como el IVA cedido se convierte en renta de tales entidades, el legislador no puede limitar su autonomía.

c. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

La Constitución permite la destinación específica de las rentas nacionales cuando se trate de alguno de los tres eventos consagrados en el artículo 359 de la Carta y entre ellos la salud. Por este motivo, el inciso 5° del artículo 54 no vulnera la Carta Política. Y en cuanto al inciso 6°, el actor incurre en una contradicción, pues mientras para efectos de la supuesta violación del artículo 359 superior, el IVA cedido continúa siendo impuesto nacional, para efectos de la supuesta violación de la autonomía territorial, el IVA cedido pasa a ser “propiedad de las entidades territoriales”. No obstante, el IVA es un impuesto de orden nacional y la cesión de las rentas no desnaturaliza ese carácter. Por ello, el señalamiento de los elementos constitutivos del tributo y las exenciones y tratamientos preferenciales corresponde decretarlas al legislador.

d. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Instituto no comparte la impugnación del inciso 5° del artículo 54 ya que la prohibición contemplada en el artículo 359 de la Carta se refiere a los recursos tributarios originados en impuestos nacionales, que en virtud del principio de unidad de caja, además de estar llamados a integrar el presupuesto nacional con el fin de financiar los gastos e inversiones a cargo del Gobierno Nacional, conforman la base para liquidar las transferencias que debe hacer la Nación a las entidades territoriales.

Esta última función de los mencionados ingresos tributarios permite explicar la razón de ser de la restricción analizada, pues si se admitiera la creación de un impuesto nacional cuyo recaudo estuviere afecto a una finalidad específica, tales montos no se computarían dentro de los ingresos corrientes de la Nación y en esa medida se disminuiría la cifra que las entidades territoriales recibirían por concepto de transferencias.

Si lo que se pretende, al proscribir la existencia de impuestos nacionales con destinación específica, es proteger el ingreso de las entidades territoriales por concepto de las transferencias a cargo de la Nación, mal puede decirse que el artículo 359 superior se ve vulnerado por una norma como la impugnada pues lo que está haciendo es mantener la

cesión a los departamentos y al Distrito Capital del IVA a los licores, para que aquellos lo destinen a la financiación de la salud y el deporte en sus respectivas jurisdicciones.

Y en cuanto inciso 6º, el Instituto plantea que el actor infiere de la norma una hipótesis inexistente y ante ello se abstiene de emitir concepto alguno.

e. Concepto del Procurador General de la Nación.

Renta nacional es un concepto de carácter general que engloba todos los ingresos del Estado que se incorporan al presupuesto para atender el gasto público y que, de manera general, es regido por el principio de unidad de caja presupuestal, según el cual los dineros que entran al erario, cualquiera sea su procedencia, se funden en una caja común y de ella se pueden destinar a los cometidos determinados en el presupuesto. De acuerdo con ello, como las rentas obtenidas en virtud del recaudo del IVA por concepto de licores, vinos, aperitivos y similares no son una renta nacional en virtud de la cesión de dicho gravamen a las entidades territoriales y no entran a formar parte del Presupuesto General de la Nación sino de los presupuestos de los departamentos y del Distrito Capital, el inciso 5º del artículo 54 no vulnera el artículo 359 superior. Por tal motivo, el Procurador le solicita a la Corte que sea declarado exequible.

Y en cuanto al cargo dirigido contra el inciso 6º, el Procurador General conceptúa que no está llamado a prosperar por cuanto, tratándose de una fuente exógena de financiación, nada se opone a que el legislador establezca su destinación, siempre y cuando la misma responda a un interés que razonablemente pueda predicarse de las mencionadas entidades y que tenga relevancia nacional. Por ello, el Procurador General le solicita a la Corte declarar exequible el inciso 6º del artículo 54.

f. Consideraciones de la Corte Constitucional

1) El Decreto Extraordinario 1222 de 1986 dispuso que el Gobierno Nacional cediera el valor del impuesto a las ventas a cargo de las licoreras departamentales a los departamentos, las intendencias, las comisarías y el Distrito Especial de Bogotá y que el valor de esa cesión se destinará a sufragar los gastos de funcionamiento de los hospitales universitarios y regionales. Luego, el artículo 60 de la Ley 488 de 1998 señaló que los responsables del IVA deberán girar directamente a los fondos seccionales de salud el IVA recaudado por la venta de licores destilados nacionales. Como puede advertirse, de acuerdo con este régimen, el IVA cedido a los departamentos era el que pagaban las licoreras por los licores nacionales. Es decir, la cesión recaía sobre un impuesto al valor agregado por etapas que se aplicaba únicamente a la producción de licores nacionales.

2) El artículo 54 de la Ley 788 de 2002 mantiene la cesión de ese impuesto a los departamentos y además dispone que, a partir del 1º de enero de 2003, se cede a los departamentos y al Distrito Capital, en proporción al consumo en cada entidad territorial, el impuesto al valor agregado sobre los licores, vinos, aperitivos y similares, nacionales y extranjeros, que a la fecha de expedición de la ley no se encontraban cedidos. De acuerdo con ello, en este momento se cede a los departamentos y al Distrito Capital no sólo el IVA correspondiente a la producción de licores nacionales por cuenta de las licoreras departamentales, sino también el IVA correspondiente a la comercialización tanto de esos licores como de los licores importados.

b) De acuerdo con el actor, el inciso 5º del artículo 54 de la Ley 788 es inexecutable pues, al disponer que del total correspondiente al nuevo IVA cedido, el setenta por ciento (70%) se destinará a salud y el treinta por ciento (30%) restante a financiar el deporte en la respectiva entidad territorial, vulnera el artículo 359 de la Carta, que proscribire las rentas nacionales de destinación específica. Además, el inciso 6º es inexecutable porque les impide a las entidades territoriales consagrar exenciones y tratos diferenciales al IVA y al hacerlo vulnera su autonomía impositiva.

4) Para contestar el cargo formulado por el actor contra el inciso 5º del artículo 54 ya citado, la Corte resalta que el concepto de renta nacional comprende todos los ingresos del Estado que se incorporan al presupuesto para atender el gasto público y que se rige por el principio de unidad de caja presupuestal. Como lo indicó esta Corporación en la Sentencia C-308-94 (M.P. Antonio Barrera Carbonell), *“Las “rentas nacionales” corresponden a los ingresos con los cuales el Estado atiende los gastos que ocasiona la ejecución de los programas y proyectos adoptados en el plan de inversiones de entidades públicas del orden nacional. De la Constitución resulta también, que la noción de renta nacional es un concepto fiscal de carácter general que engloba todos los ingresos del Estado que se incorporan al presupuesto para atender el gasto público. Tales rentas nacionales se integran con los recursos de origen tributario y no tributario y con los recursos de capital”*.

Por otra parte, las rentas obtenidas con ocasión del recaudo del IVA a los licores, vinos, aperitivos y similares, no entran a formar parte del Presupuesto General de la Nación sino de los presupuestos de los distintos departamentos y del Distrito Capital. Es decir, se trata de rentas que han sido cedidas a tales entidades territoriales y que se destinan a atender sus gastos y no los gastos del Estado.

Si ello es así, esto es, si las rentas obtenidas con ocasión del recaudo del IVA a los licores, vinos, aperitivos y similares han sido cedidas a las entidades territoriales indicadas, no les es aplicable la proscripción de las rentas nacionales de destinación específica contenida en el artículo 359 de la Carta.

Finalmente, debe tenerse en cuenta que, como lo ha establecido esta Corte, *“las rentas nacionales cedidas a las entidades territoriales pueden ser objeto de una específica destinación por parte del legislador, siempre y cuando el fin al cual se destinen revista un interés que razonablemente puede predicarse de las entidades territoriales beneficiadas”* (Sentencia C-897-99, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz). Y esta exigencia se halla satisfecha en el caso presente pues, al disponer el legislador que del total correspondiente al nuevo IVA cedido, el setenta por ciento (70%) se destinará a salud y el treinta por ciento (30%) restante a financiar el deporte en la respectiva entidad territorial, se atienden sectores requeridos de inversión social y en cuyo cubrimiento les asiste legítimo interés a esas entidades.

5) Por otra parte, ya que el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares constituye una renta de carácter nacional cedida a los departamentos y al Distrito Capital, quien está legitimado para configurar todos sus elementos y el régimen de exenciones no son las entidades territoriales sino el Congreso. Así se infiere de los artículos 150.12 y 338 de la Carta. Ahora, el hecho que esa renta sea cedida, por mandato de la ley, a los departamentos para que éstos los destinen a salud y a financiar el deporte, no altera esa realidad; es decir, esa cesión no la convierte en una renta de carácter territorial.

Si ello es así, no concurre ningún fundamento para afirmar que el legislador contrarió el principio de autonomía de las entidades territoriales al disponer que las exenciones del IVA establecidas o que se establezcan no aplicarán en ningún caso respecto del IVA de cervezas y licores cedidos a las entidades territoriales pues éstas no tienen la facultad de configurar el régimen de exenciones de una renta nacional. Por el contrario, esa fue una decisión legítima que hace parte de su ámbito de competencia y que se orienta a garantizar que los recursos que reciben los departamentos por ese concepto no resulten disminuidos por aplicación del régimen de exenciones del IVA.

Por estos motivos, se declararán exequibles los incisos 5º y 6º del artículo 54 de la Ley 788 de 2002.

8. Examen de constitucionalidad del artículo 59

a. Texto de la norma demandada

Artículo 59. Procedimiento tributario territorial. Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos.

b. Cargos formulados

Esta disposición vulnera los artículos 1º, 287 numeral 3º, 294 y 333 de la Carta porque obliga a las entidades territoriales a aplicar las normas procedimentales del Estatuto Tributario para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones y régimen sancionatorio para impuestos territoriales, desconociendo la autonomía y la facultad de conceder exenciones y tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de dichas entidades.

c. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Las normas que establecen exenciones y tratamientos preferenciales son de carácter sustantivo por cuanto tienen relación directa con el sujeto pasivo del impuesto y por ello, la previsión de aplicar los procedimientos del Estatuto Tributario por parte de las entidades territoriales no impide que éstas ejerciten las facultades que les son propias. Además, el propósito de unificar a nivel nacional el régimen procedimental tributario no excluye las reglamentaciones expedidas por las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales en relación con los tributos y contribuciones que ellos administran. Finalmente, la autonomía de las entidades territoriales no es absoluta como quiera que está sometida a la Constitución y a la ley.

d. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El principio de autonomía de las entidades territoriales debe contextualizarse en el marco de una república unitaria y por ello no puede entenderse que la autonomía concedida a tales entidades conlleve una especie de federalismo fiscal. De allí que el cargo sea infundado, mucho más si la disposición acusada no comporta la creación de exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con tributos de propiedad de aquellas entidades.

e. Concepto del Procurador General de la Nación.

El sometimiento por parte de las entidades territoriales a las normas procedimentales y sancionatorias establecidas en el Estatuto Tributario no vulnera la autonomía que la Carta Política les otorga a aquellas, pues en este caso la eficiencia del sistema tributario prima sobre la facultad que tienen las entidades de gestión de sus propios intereses. Más aún si la aplicación de dicho procedimiento no implica ni el traslado de las rentas propias de las entidades a la Nación, ni la concesión de exenciones o tratamientos preferenciales por parte del legislador a los tributos de esas entidades. Se trata de un mecanismo para generar un recaudo óptimo que establece condiciones más equitativas para los administrados. Por tales motivos, el Procurador General le solicita a la Corte que declare la exequibilidad del artículo 59 demandado.

f. Consideraciones de la Corte Constitucional

1) La regla de derecho demandada extiende el procedimiento tributario consagrado para la Nación a los impuestos administrados por las entidades territoriales y les permite disminuir las sanciones y simplificar los términos de acuerdo con la naturaleza de los tributos y su proporcionalidad con el monto de los impuestos. El actor cuestiona esta regla por limitar injustificadamente la autonomía de las entidades territoriales.

2) En cuanto a ello la Corte reitera que el Estado colombiano está configurado como una república unitaria, descentralizada y con autonomía de sus entidades territoriales y que en razón de ello los principios de unidad y autonomía deben equilibrarse con miras a la realización de los fines estatales. Además, como consecuencia de ello, deben equilibrarse la soberanía fiscal de que es titular el Congreso de la República con las facultades que en materia tributaria le confiere la Carta a las entidades territoriales.

En tal virtud, la capacidad de interferencia del legislador en las competencias tributarias reconocidas a esas entidades no es absoluta sino limitada pues no puede vaciar los derechos a ellas reconocidos por el constituyente. Pero, al mismo tiempo, las facultades que en ese ámbito se les reconoce a las entidades territoriales no son tampoco ilimitadas pues de la Carta no se infiere, en manera alguna, una especie de federalismo fiscal, como lo expresa el Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

3) En ese marco, consagrar que el procedimiento tributario nacional se aplique también como procedimiento tributario territorial, es una decisión legítima en cuanto no limita injustificadamente la autonomía de las entidades territoriales. Esto es así porque, por una parte, la misma Carta ha establecido que las competencias que en materia tributaria se reconocen a tales entidades, se ejercen de acuerdo con la Constitución y la ley. De este modo, nada se opone a que el Congreso determine el procedimiento tributario a aplicar en tales entidades. Mucho más si con esa decisión se promueven mecanismos adecuados

de recaudo y se facilitan condiciones equitativas para los administrados, circunstancias estas que optimizan el principio de eficiencia del tributo y que potencian la realización de uno de los derechos contenidos en el principio de autonomía de las entidades territoriales, cual es el de participar en las rentas nacionales.

Pero, por otra parte, no debe perderse de vista que la norma demandada deja a salvo la facultad de las entidades territoriales de disminuir el monto de las sanciones y simplificar los procedimientos, dependiendo de la naturaleza de los tributos y la proporcionalidad de las sanciones respecto del monto de los impuestos. Entonces, no se trata de una interferencia ilimitada del legislador, sino de una interferencia razonable, orientada a la promoción de procedimientos tributarios equitativos para los administrados y eficaces para la administración y susceptible de adecuarse a las connotaciones propias de la materia tributaria a cargo de esas entidades.

4) Finalmente, el actor plantea que la norma demandada, al fijar el procedimiento que deben adelantar las entidades territoriales para el recaudo de los impuestos que administran, vulnera el principio de autonomía en cuanto les impide consagrar exenciones y tratamientos preferenciales. No obstante, debe tenerse en cuenta que éstas son instituciones de derecho tributario sustancial, orientadas a realizar la justicia material en el sistema tributario, y no instituciones de derecho tributario procesal. Por ello, la facultad de las entidades territoriales de establecer exenciones y tratamientos preferenciales en los tributos de su propiedad no resulta interferida por una norma que se limita a señalar el procedimiento que se ha de seguir para el recaudo de un tributo.

Con base en los razonamientos precedentes, la Corte declarará la exequibilidad del artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

9. Examen de constitucionalidad del artículo 60

a. Texto de la norma demandada

Artículo 60. *Facultades extraordinarias.* Facúltase al señor Presidente de la República por el término de seis meses contados a partir de la vigencia de la presente Ley, para que expida el régimen procedimental y sancionatorio de los tributos de las entidades territoriales consultando la estructura sustantiva de los mismos. Tales facultades deben ser ejercidas previa consulta y atención de una comisión asesora integrada por un Senador de la Comisión Tercera del Senado, un Representante de la Comisión Tercera de la Cámara, un representante de la Federación Nacional de Departamentos, un representante de la Federación Colombiana de Municipios y un miembro de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado designado por el Presidente de dicha Sala.

b. Cargos formulados

Esta disposición vulnera el numeral 10 del artículo 150 de la Carta porque no le otorga facultades precisas al Presidente de la República para establecer el régimen procedimental y sancionatorio de los tributos de las entidades territoriales. Por el contrario, le otorga facultades muy amplias para regular todo lo que implique la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio,

régimen de retención en la fuente y régimen penal tributario. Además, la norma se inmiscuye en la facultad propia y excluyente de las entidades territoriales de conceder exenciones y tratamientos preferenciales en los tributos de su propiedad.

c. Intervención del ciudadano John Jairo Pinzón Pinzón

El ciudadano John Jairo Pinzón Pinzón coadyuva la demanda instaurada contra el artículo 60 de la Ley 788 de 2002. Argumenta que esa disposición vulnera el artículo 150, numerales 2º y 10º, de la Carta pues una de las funciones del Congreso radica en expedir códigos en todos los ramos de la legislación y reformar sus disposiciones y, además, a aquél le está prohibido otorgar facultades extraordinarias al Presidente de la República para expedir códigos.

d. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Instituto solicita que se declare la existencia de cosa juzgada constitucional pues el artículo 60 demandado fue declarado inexecutable por la Corte en la Sentencia C-485-03.

e. Concepto del Procurador General de la Nación.

El Procurador General recuerda que este artículo fue declarado inexecutable por la Corte en Sentencia C-485-03 por vulnerar el numeral 10 del artículo 150 de la Carta y por ello solicita se esté a lo resuelto en ese fallo.

f. Consideraciones de la Corte Constitucional

Esta Corporación, en la Sentencia C-485-03, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra, declaró inexecutable el artículo 60 de la Ley 788 de 2002 por vulnerar el artículo 150.10 de la Carta pues las facultades extraordinarias en él conferidas al ejecutivo para que expida el régimen procedimental y sancionatorio de los tributos de las entidades territoriales consultando la estructura sustantiva de los mismos, eran confusas y no tenían una finalidad suficientemente clara pues el artículo 59 de esa ley extiende el procedimiento tributario consagrado para la Nación a los impuestos administrados por las entidades territoriales y les permite disminuir las sanciones y simplificar los términos de acuerdo con la naturaleza de los tributos y su proporcionalidad con el monto de los impuestos.

En estas condiciones, existe cosa juzgada constitucional y la Corte debe ordenar que se esté a lo resuelto en ese fallo.

10. Examen de constitucionalidad de los artículos 69, 70, 71, 72, 73 y 74

a. Texto de las normas demandadas

Artículo 69. Modifíquese el artículo 319 de la Ley 599 de 2000, el cual queda así:

“Artículo 319. *Contrabando*. El que en cuantía superior a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, importe mercancías al territorio colombiano, o las exporte desde él, por lugares no habilitados, o las oculte, disimule o sustraiga de la intervención y control aduanero, incurrirá en prisión

de tres (3) a cinco (5) años y multa de trescientos (300) a mil quinientos (1.500) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados.

Si la conducta descrita en el inciso anterior recae sobre mercancías cuyo valor supere los doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, se impondrá una pena de cinco (5) a ocho (8) años de prisión y multa de mil quinientos (1.500) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos por ciento (200%) del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados. El monto de la multa no podrá superar el máximo de la pena de multa establecido en este Código.

Las penas previstas en el presente artículo se aumentarán de la mitad a las tres cuartas (3/4) partes cuando se demuestre que el sujeto activo de la conducta es reincidente.

Parágrafo 1°. Los vehículos automotores que transiten en departamentos que tienen zonas de fronteras de acuerdo con lo estipulado en el artículo 272 de la Ley 223 de 1995, no estarán sometidos a lo establecido en este artículo.

Parágrafo 2°. La legalización de las mercancías no extingue la acción penal”.

Artículo 70. Incorpórese al Capítulo Cuarto del Título X de la Ley 599 de 2000 el siguiente artículo:

“Artículo 319-1. *Contrabando de hidrocarburos y sus derivados.* El que en cantidad superior a veinte (20) galones, importe hidrocarburos o sus derivados al territorio colombiano, o los exporte desde él, por lugares no habilitados, o los oculte, disimule o sustraiga de la intervención y control aduanero, incurrirá en prisión de tres (3) a cinco (5) años y multa de trescientos (300) a mil quinientos (1.500) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados.

Si la conducta descrita en el inciso anterior recae sobre hidrocarburos o sus derivados cuya cantidad supere los ochenta (80) galones, se impondrá una pena de cinco (5) a ocho (8) años de prisión y multa de mil quinientos (1.500) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos (200%) del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados. El monto de la multa no podrá superar el máximo de la pena de multa establecido en este Código”.

Parágrafo. La legalización de las mercancías no extingue la acción penal.

Artículo 71. Modifíquese el artículo 320 de la Ley 599 de 2000, el cual queda así:

“Artículo 320. Favorecimiento de contrabando. El que en cuantía superior a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales, posea, tenga, transporte, almacene, distribuya o enajene mercancía introducida al territorio colombiano por lugares no habilitados, u ocultada, disimulada o sustraída de la intervención y control aduanero, incurrirá en pena de prisión de uno (1) a cinco (5) años y multa de doscientos (200) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados. El monto de la multa no podrá superar el máximo de la pena de multa establecida en este código.

El juez al imponer la pena, privará al responsable del derecho de ejercer el comercio, por el término de la pena y un (1) año más.

No se aplicará lo dispuesto en el presente artículo al consumidor final cuando los bienes que se encuentren en su poder estén soportados con factura o documento equivalente, con el lleno de los requisitos legales contemplados en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario”.

Artículo 72. Incorpórese al Capítulo Cuarto del Título X de la Ley 599 de 2000 el siguiente artículo:

“Artículo 320-1. Favorecimiento de contrabando de hidrocarburos o sus derivados. El que posea, tenga, transporte, almacene, distribuya o enajene hidrocarburos o sus derivados introducidos al territorio colombiano por lugares no habilitados, u ocultados, disimulados o sustraídos de la intervención y control aduanero, en cuantía superior a veinte (20) galones, incurrirá en pena de prisión de tres (3) a seis (6) años y multa de trescientos (300) a mil quinientos (1.500) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados.

El Juez al imponer la pena, privará al responsable del derecho de ejercer el comercio, por el término de la pena y un (1) año más.

No se aplicará lo dispuesto en el presente artículo al consumidor final cuando los bienes que se encuentren en su poder, estén soportados con factura o documento equivalente, con el lleno de los requisitos legales contemplados en el artículo 771-2 del estatuto tributario”.

Artículo 73. Modifíquese el artículo 322 de la Ley 599 de 2000, el cual queda así:

“Artículo 322. Favorecimiento por servidor público. El servidor público que colabore, participe, transporte, distribuya, enajene o de cualquier forma facilite la sustracción, ocultamiento o disimulo de mercancías del control de las autoridades aduaneras, o la introducción de las mismas por lugares no habilitados, u omita los controles legales o reglamentarios propios de su cargo para lograr los mismos fines, cuando el valor de la mercancía involucrada sea

inferior a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, incurrirá en multa de trescientos (300) a mil quinientos (1.500) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes involucrados, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de tres (3) a cinco (5) años.

Si la conducta descrita en el inciso anterior recae sobre mercancías cuyo valor supere los cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, se impondrá una pena de prisión de cinco (5) a ocho años, multa de mil quinientos (1.500) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos por ciento (200%) del valor aduanero de los bienes involucrados, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de cinco (5) a ocho años.

El monto de la multa no podrá superar el máximo de la pena de multa establecida en este código”.

Artículo 74. Incorpórese al Capítulo Cuarto del Título X de la Ley 599 de 2000 el siguiente artículo.

“Artículo 322-1. Favorecimiento por servidor público de contrabando de hidrocarburos o sus derivados. El servidor público que colabore, participe, transporte, distribuya, enajene o de cualquier forma facilite la sustracción, ocultamiento o disimulo de hidrocarburos o sus derivados del control de las autoridades aduaneras, o la introducción de las mismas por lugares no habilitados, u omita los controles legales o reglamentarios propios de su cargo para lograr los mismos fines, cuando la cantidad de los hidrocarburos o sus derivados sea inferior a los veinte (20) galones, incurrirá en multa de cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes involucrados, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de tres (3) a cinco (5) años.

Si la conducta descrita en el inciso anterior recae sobre mercancías cuyo valor supere los veinte (20) galones de hidrocarburos o sus derivados, se impondrá una pena de prisión de cinco (5) a ocho (8) años, multa de cincuenta (50) a ciento cincuenta (150) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos por ciento (200%) del valor aduanero de los bienes involucrados, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de cinco (5) a ocho (8) años.

El monto de la multa no podrá superar el máximo de multa establecida en este código”.

b. Cargos formulados

Estas normas desconocen los artículos 152 y 157 de la Constitución porque al reformar artículos del Código Penal, éstos debieron haberse tramitado en las Comisiones Primeras de cada Cámara, que son las encargadas de los asuntos relacionados con los derechos, las garantías y deberes y no por las Comisiones Terceras y Cuartas, que no tienen dicha competencia de conformidad con la Ley 3ª de 1992.

c. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Un proyecto de ley puede tener diversidad de contenidos temáticos, siempre y cuando entre los mismos exista una relación de conexidad objetiva y razonable. En el presente caso, el trámite que en las comisiones Terceras y Cuartas se dio a los artículos que tratan sobre el contrabando, se ajustó a la Constitución pues se tuvo en cuenta la naturaleza tributaria del proyecto. Las normas demandadas modificaron aspectos no sustanciales de los tipos de contrabando, pues su estructura se dejó tal como fue concebida por la Ley 488 de 1998 y retomada por el Código Penal vigente. Con base en tales criterios, la DIAN le solicita a la Corte declarar exequibles las disposiciones acusadas.

d. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Dos hechos fundamentales marcaban la propuesta de reforma tributaria que se presentó a consideración del Congreso. El primero, la búsqueda de mayores recursos para superar la crisis fiscal y para desarrollar la propuesta de seguridad democrática, que implica la destinación de importantes recursos al combate de las fuerzas al margen de la ley. El segundo, la conciencia de la distorsión del sistema tributario por exceso de privilegios. En razón de ello, la propuesta fue asignada a las Comisiones Terceras de Cámara y Senado y ello es razonable en cuanto el tema prioritario de aquella era el tributario. En tal virtud, el hecho que algunas disposiciones relacionadas con el delito de contrabando hubieran iniciado su trámite en esas Comisiones no vicia la ley pues éstas tenían competencia para conocer del proyecto dado que la materia predominante era la tributaria.

Por otra parte, las disposiciones demandadas no vulneran el principio de unidad de materia pues existe una relación de conexidad objetiva y razonable entre la materia de la ley y las normas relativas al delito de contrabando.

e. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Los artículos que integran una ley no deben analizarse de manera aislada, es decir, atendiendo únicamente al tenor literal de cada uno de ellos, pues tal parecer llevaría al error de que es el contenido individual del artículo, y no el contexto del cuerpo normativo del que hace parte, el que define cuál es la comisión del Congreso competente para debatir el respectivo proyecto. Esa conclusión llevaría al absurdo de que aquellos proyectos de ley que pretendan regular diferentes aspectos de una misma materia, no podrían quedar en un mismo cuerpo normativo, sino fragmentados para que puedan ser estudiados por las Comisiones Permanentes de Senado y Cámara competentes de acuerdo con lo que cada precepto en particular contenga.

En el caso de la Ley 788 de 2002, desde la presentación del proyecto, su propósito fue el de expedir normas que regularan los aspectos sustantivos, procedimentales y sancionatorios de tributos nacionales y territoriales, incluyendo no solo las sanciones administrativas, sino normas para penalizar la evasión, la defraudación fiscal y el contrabando, incluyendo penas privativas de la libertad. A medida que se debatía el proyecto en el Congreso, se modificaron o eliminaron varias de las disposiciones que modificaban el Código penal y sólo sobrevivieron las referidas al contrabando.

Por ello, ya que la materia predominante en la ley es la tributaria, la penalización de conductas que afectan el recaudo de los tributos, al hacer parte de aquella como regulación de un aspecto de una misma materia, debía ser debatida en las Comisiones Constitucionales Permanentes del Congreso con competencia para el tema principal, cuales son las Comisiones Terceras, encargadas de debatir los proyectos de ley relativos a tributos. Por lo tanto, el cargo es infundado y las normas deben ser declaradas exequibles.

f. Concepto del Procurador General de la Nación.

En reiterados pronunciamientos la Corte Constitucional ha establecido que la distribución de materias hecha por la Ley 3ª de 1992 no es susceptible de interpretaciones inflexibles cuando se estudian proyectos de ley específicos, pues permite la oportunidad de que el Presidente de la respectiva Cámara determine cuál es la materia dominante en él y, en aplicación del “*criterio de especialidad*”, lo remita a la correspondiente Comisión Constitucional Permanente para que allí se dé el primer debate.

La finalidad de la Ley 788 de 2002 fue la de introducir una reforma tributaria y el tema dominante en ella es de naturaleza fiscal, pese a introducir modificaciones al Código Penal en materias directamente relacionadas con ella, como son la penalización de la evasión y la defraudación fiscal. De acuerdo con ello, la inclusión de disposiciones penales en la Ley 788 de 2002 no implica que ésta pierda su índole de reforma tributaria. Por este motivo, el Procurador General le solicita a la Corte declarar exequible las disposiciones acusadas.

g. Consideraciones de la Corte Constitucional

1) El trámite que precedió la expedición de la Ley 788 de 2002 fue el siguiente:

- El 19 de septiembre de 2002, el Ministro de Hacienda y Crédito Público presentó ante el Congreso de la República el Proyecto de Ley 80/02 Cámara, 093/2002 Senado “*Por el cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial y se dictan otras disposiciones*”.
- El Presidente de la Cámara de Representantes lo remitió a la Comisión Tercera para primer debate.
- El 1 de octubre de 2002 el Presidente de la República envió al Congreso una solicitud de urgencia para el trámite del citado proyecto de ley.
- El 1 de octubre de 2002, por medio de la resolución 077, las Mesas Directivas de Senado y Cámara autorizaron a las Comisiones Terceras y Cuartas Constitucionales Permanentes a sesionar conjuntamente para darle primer debate al proyecto de ley.
- El 30 de octubre de 2002 el Ministro de Hacienda y Crédito Público presentó un pliego de modificaciones al proyecto de ley.
- El proyecto de ley fue acumulado con el proyecto No.053/2002 Cámara “*Por el cual se modifica y adiciona el artículo 51 de la Ley 383 de 1997*”.

- La aprobación en primer debate de los proyectos acumulados fue realizada en sesiones conjuntas de las Comisiones Terceras y Cuartas Constitucionales Permanentes de la Cámara de Representantes y del Senado, efectuadas los días 8 de octubre; 26, 27 y 28 de noviembre y 3, 4, 5 y 10 de diciembre de 2002.

- La aprobación en segundo debate de los proyectos acumulados fue realizada en sesiones extraordinarias celebradas el 19 de diciembre de 2002, tanto de la Plenaria del Senado como de la Cámara, de acuerdo con el procedimiento descrito en el artículo 183 de la Ley 5ª de 1992.

- Al existir diferencias en el articulado aprobado por cada Corporación, susceptibles de ser conciliadas en los términos del artículo 161 superior, el 20 de diciembre de 2002 se conformaron las comisiones accidentales de mediación y las actas de conciliación fueron aprobadas en las plenarias en esa misma fecha.

- El proyecto fue sancionado por el Presidente de la República el 27 de diciembre de 2002 y se publicó, en esa misma fecha, en el diario oficial No.45046.

2) Como puede advertirse, el Proyecto presentado por el Ministro de Hacienda y Crédito Público se orientaba a la expedición de normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial y fue presentado ante la Secretaría de la Cámara de Representantes, pues el artículo 143 de la Ley 5ª de 1992 dispone que ante ella se presenten los proyectos de ley relativos a tributos y presupuesto de rentas y gastos.

Al examen del proyecto y de su exposición de motivos, se advierte que él se orientaba a introducir algunas modificaciones en el sistema tributario del orden nacional con el propósito de coadyuvar en la estabilización del balance público para promover el desarrollo económico y social de la Nación. En esa dirección, en el proyecto se incluían artículos que penalizaban la evasión fiscal y que le daban un giro sustancial al tratamiento de las obligaciones tributarias por parte de la administración. Además, se proponían modificaciones al régimen de los impuestos a la renta, a las ventas y a los movimientos financieros. Finalmente, se proponían también modificaciones al régimen del impuesto de licores y a la contribución cafetera.

Como puede advertirse, existía claridad en cuanto a que la materia sobre la que versaba el proyecto de ley presentado por el Ministro de Hacienda y Crédito Público era de índole tributaria. Por ello, bien hizo el Presidente de la Cámara de Representantes al remitirlo, para su estudio y trámite, a la Comisión Tercera Constitucional Permanente, pues, según el artículo 2º de la Ley 3ª de 1992, tal Comisión conoce de hacienda y crédito público; impuestos y contribuciones; exenciones tributarias; régimen monetario; leyes sobre el Banco de la República; sistema de banca central; leyes sobre monopolios; autorización de empréstitos; mercado de valores; regulación económica; Planeación Nacional; régimen de cambios, actividad financiera, bursátil, aseguradora y de captación de ahorro.

3) No obstante lo expuesto, concurrieron situaciones que modificaron las circunstancias en las que el citado proyecto de ley, en principio, debía tramitarse. Ello fue así porque, por una parte, ese proyecto fue acumulado con el Proyecto No.053/2002 Cámara, por el cual se modificaba y adicionaba el artículo 51 de la Ley 383 de 1997. Y por otra, como se ha indicado, el Presidente de la República presentó mensaje de trámite de urgencia para ese proyecto. En razón de ello, las Mesas Directivas de la Cámara de Representantes y

del Senado de la República autorizaron a las Comisiones Terceras y Cuartas Constitucionales Permanentes a sesionar conjuntamente para darle primer debate al proyecto de ley. Este proceder fue legítimo pues, según el artículo 169 de la Ley 5ª de 1992, las Comisiones Permanentes homólogas de una y otra Cámara, sesionarán conjuntamente, entre otros casos, en el evento en que así lo propongan las respectivas comisiones y sean autorizadas por las Mesas Directivas de las Cámaras.

Por tal motivo, la aprobación en primer debate de los proyectos acumulados fue realizada en sesiones conjuntas de las Comisiones Terceras y Cuartas Constitucionales Permanentes de la Cámara de Representantes y del Senado, sesiones que se efectuaron los días 26, 27 y 28 de noviembre y 3, 4, 5 y 10 de diciembre de 2002.

4) El actor afirma que el primer debate del citado proyecto, en lo relacionado con los artículos 69 a 74 de la actual Ley 788 de 2002, debió darse en la Comisión Primera de la Cámara de Representantes y no en las Comisiones Terceras y Cuartas pues tales artículos, al tipificar nuevos tipos penales, versaban sobre derechos, garantías y deberes y el conocimiento de estas materias es privativo de las Comisiones Primeras de las Cámaras.

5) Como se expuso en precedencia, la materia sobre la que versaba el proyecto de ley presentado por el Ministro de Hacienda y Crédito Público era de índole tributaria. Es cierto que en él se incluían disposiciones a través de las cuales se tipificaban modalidades de evasión fiscal, y en particular conductas relacionadas con el contrabando. No obstante, de esta sola circunstancia no se infiere que el primer debate de tales disposiciones haya debido realizarse en la Comisión Primera y no en las Comisiones Terceras y Cuartas. Esto es así por las siguientes razones:

a) Una norma que tipifica una conducta punible no versa, en estricto sentido, sobre derechos, garantías y deberes. La penalización de un comportamiento se orienta a proteger un bien jurídico que el legislador estima valioso y ese bien, con mayor o menor proximidad, puede estar relacionado con los derechos de las personas. No obstante, la proximidad que pueda existir entre los bienes jurídicos penalmente relevantes y los derechos con ellos relacionados, es un criterio sustancialmente insuficiente para exigir que el trámite de un proyecto de ley orientado a la penalización de un comportamiento se surta ante las Comisiones Constitucionales Permanentes encargadas de debatir los derechos, las garantías y los deberes. Si esta materia pudiera definirse con esa laxitud, todos los proyectos de ley deberían iniciar su trámite en esas comisiones pues es muy difícil encontrar una materia que, de manera indirecta o aún remota, no conduzca a la protección de los derechos de las personas.

b) Aún en el hipotético caso que el proyecto de ley hubiese contenido disposiciones no estrictamente tributarias, era razonable su asignación a la Comisión Tercera dada la prevalencia del tema tributario, pues bien se sabe que, según el artículo 146 de la Ley 5ª de 1992, cuando un proyecto de ley versa sobre varias materias debe repartirse a la Comisión de la materia predominante. Lo contrario conduciría al absurdo de que los distintos contenidos temáticos de un mismo proyecto de ley se repartieran entre varias Comisiones para que en todas ellas se surta el primer debate.

c) La materia sobre la que versaba el proyecto de ley era de índole tributaria. Y legalmente, quienes conocen de los proyectos relacionados con esa materia, son las

Comisiones Terceras de Cámara y Senado. Luego, cuando el Presidente de la Cámara de Representantes remitió el proyecto de ley a la Comisión Tercera de esa Cámara, se limitó a cumplir con su deber legal. Por lo tanto, ningún reparo merece ese comportamiento, ni por ello se puede cuestionar el trámite legislativo cumplido en torno a ese proyecto.

d) Dada la acumulación de proyectos a que hubo lugar y la solicitud de trámite de urgencia presentada por el Presidente de la República, las Mesas Directivas de ambas Cámaras tenían la facultad de disponer que sesionaran conjuntamente las Comisiones Terceras y Cuartas de Cámara y Senado para dar primer debate a ese proyecto de ley. Luego, tampoco es cuestionable el hecho que el primer debate se haya realizado en estas Comisiones y no en las Comisiones Primeras, como lo afirma el actor.

Estos motivos son suficientes para que la Corte desvirtúe el cargo formulado contra los artículos 69 a 74 de la Ley 788 de 2002 y para que, de manera consecuente con ello, declare su exequibilidad por ese cargo.

11. Cargos contra el artículo 80

a. Texto de las normas demandadas

Artículo 80. Actualización de patrimonio. Las liquidaciones privadas de los años gravables 2002 y anteriores de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que incluyan en su declaración correspondiente al año gravable 2002, activos de comprobado origen lícito poseídos en el exterior a 31 de diciembre del año 2001 y no declarados, excluyan pasivos inexistentes o disminuyan pérdidas acumuladas a la misma fecha, quedarán en firme dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la fecha de presentación de la declaración del año 2002, en relación con la posible renta por diferencia patrimonial, con la adición de ingresos correspondientes a tales bienes y a los ingresos que les dieron origen, siempre y cuando no se haya notificado requerimiento especial en relación con ingresos diferentes de los originados por comparación patrimonial y se cumpla con las siguientes condiciones:

1. Presentar la declaración de renta del año 2002 y cancelar o acordar el pago de la totalidad de los valores a cargo, dentro de los plazos especiales que se señalen para el efecto, los cuales vencerán a más tardar el 9 de abril del año 2003.

2. Liquidar y pagar en un recibo oficial de pago en bancos, un valor equivalente al cinco por ciento (5%) del valor patrimonial bruto de los activos representados en moneda extranjera, poseídos en el exterior a 31 de diciembre de 2001, que se incluyan en el patrimonio declarado a 31 de diciembre del año 2002 y de los pasivos o pérdidas acumuladas que se excluyan del mismo. Este valor no podrá ser afectado por ningún concepto.

3. En el caso de contribuyentes que pretendan acogerse al beneficio y no hayan declarado por los años gravables 2001 y anteriores, presentar en debida forma estas declaraciones y cancelar o acordar el pago de los valores a cargo que correspondan por concepto de impuestos, sanciones, intereses y actualización, a más tardar el 9 de abril del año 2003.

Del porcentaje mencionado en el numeral segundo de este artículo, tres (3) puntos serán cancelados a título de impuesto sobre la renta y dos (2) puntos como sanción por la omisión de activos de que trata el artículo 649 del Estatuto Tributario.

La preexistencia a 31 de diciembre de 2001, de los bienes poseídos en el exterior, se entenderá demostrada con su simple inclusión en la declaración de renta del año 2002.

Cumplidos los supuestos señalados en el presente artículo y en firme las liquidaciones privadas en relación con los conceptos señalados en el inciso primero de este artículo, el contribuyente no podrá ser objeto de investigaciones ni sanciones cambiarias, por infracciones derivadas de divisas que estuvieren en el exterior antes del primero de agosto del año 2002, siempre y cuando a la fecha de entrada en vigencia esta ley, no se hubiere notificado pliego de cargos respecto de tales infracciones”.

b. Cargos formulados

Este precepto vulnera el artículo 243 de la Carta Política porque tiene el mismo contenido material del artículo 4º de la Ley 633 de 2000, que fue declarado inexecutable por la Corte en Sentencia C-992-01.

También vulnera los artículos 1º, 13, 95 numeral 9º y 363 de la Constitución, porque la actualización de patrimonio es en realidad una amnistía tributaria que ocasiona una discriminación desproporcionada e irrazonable a favor de algunos contribuyentes y en perjuicio de otros, dándole privilegios a unos pocos por el cumplimiento del deber constitucional de contribuir, por encima de la generalidad de contribuyentes.

Además, la norma demandada legaliza la evasión tributaria pues los evasores son protegidos por el Estado en desmedro de los contribuyentes cumplidos: Les concede una amnistía a los contribuyentes que no declararon activos representados en moneda extranjera y poseídos en el exterior a 31 de Diciembre de 2001, pasivos inexistentes y pérdidas fiscales, incluyéndolos o excluyéndolos, según el caso, de la declaración de renta y pagando un 5% del valor patrimonial bruto de los activos amnistiados.

c. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Existe cosa juzgada constitucional pues la norma demandada reproduce una regla de derecho que la Corte, por razones de fondo relacionadas con la vulneración del derecho de igualdad, ya había retirado del ordenamiento jurídico. El Instituto expresa su preocupación e indignación por el hecho que los agentes que intervienen en la formación de las leyes, en particular el legislador y el gobierno, reproduzcan normas cuya inconstitucionalidad es ostensible por haber sido objeto de censura por parte de la Corte Constitucional, apostando como jugadores de azar, a que la Corte nuevamente se pronuncie cuando ya la norma ha producido efectos jurídicos.

d. Concepto del Procurador General de la Nación.

El Procurador General solicita a la Corte que declare la existencia de cosa juzgada

constitucional absoluta dado que en la Sentencia C-992-01, M.P. Rodrigo Escobar Gil, se declaró la inexecutable del artículo 4º de la Ley 633 de 2000, que en esencia fue reproducido por la norma acusada.

e. Consideraciones de la Corte Constitucional

1) El artículo 4º de la Ley 633 de 2000 disponía lo siguiente:

Artículo 4º. *Beneficio especial de auditoría.* Las liquidaciones privadas de los años gravables 2000 y anteriores de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que incluyan en su declaración correspondiente al año gravable 2000, activos representados en moneda extranjera, poseídos en el exterior a 31 de diciembre del año 1999 y no declarados, quedarán en firme dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la fecha de presentación de la declaración del año 2000, en relación con la posible renta por diferencia patrimonial, con la adición de ingresos correspondientes a tales bienes y a los ingresos que les dieron origen, siempre y cuando no se haya notificado requerimiento especial en relación con ingresos diferentes o los originados por comparación patrimonial y se cumpla con las siguientes condiciones:

1. Presentar la declaración de renta del año 2000 y cancelar o acordar el pago de la totalidad de los valores a cargo, dentro de los plazos especiales que se señalen para el efecto, los cuales vencerán a más tardar el 9 de abril del año 2001.

2. Liquidar y pagar en un recibo oficial de pago en bancos, un valor equivalente al tres por ciento (3%) del valor patrimonial bruto de los activos representados en moneda extranjera, poseídos en el exterior a 31 de diciembre de 1999, que se incluyan en el patrimonio declarado a 31 de diciembre del año 2000. Este valor no podrá ser afectado por ningún concepto.

3. En el caso de contribuyentes que pretendan acogerse al beneficio y no hayan declarado por los años gravables 1999 y anteriores, presentar en debida forma estas declaraciones y cancelar o acordar el pago de los valores a cargo que correspondan por concepto de impuestos, sanciones, intereses y actualización, a más tardar el 9 de abril del año 2001.

Del porcentaje mencionado en el numeral segundo de este artículo, dos (2) puntos serán cancelados a título de impuesto sobre la renta y un (1) punto como sanción por la omisión de activos de que trata el artículo 649 del Estatuto Tributario.

La preexistencia a 31 de diciembre de 1999 de los bienes poseídos en el exterior, se entenderá demostrada con su simple inclusión en la declaración de renta del año 2000.

Cumplidos los supuestos señalados en el presente artículo y en firme las liquidaciones privadas en relación con los conceptos señalados en el inciso primero de este artículo, el contribuyente no podrá ser objeto de

investigaciones ni sanciones cambiarias, por infracciones derivadas de divisas que estuvieren en el exterior antes del primero de agosto del año 2000, siempre y cuando a la fecha de vigencia de esta ley no se hubiere notificado pliego de cargos respecto de tales infracciones.

2) Tal disposición fue demandada por un actor que consideró que ese beneficio especial de auditoría en verdad constituía una amnistía tributaria y que la Corte ya en varias ocasiones había encontrado que tal institución era inexecutable por su manifiesta contrariedad con los principios de generalidad, justicia, equidad, eficiencia y progresividad del tributo. No obstante, cuando la Sala Plena de la Corporación asumió el estudio de la demanda, encontró que esa norma ya no estaba vigente pues sólo se aplicaba respecto de los contribuyentes que hubiesen presentado su declaración tributaria a más tardar el 9 de abril de 2001.

Ante tal situación, la Corte reiteró su jurisprudencia en el sentido que, cuando se trata de pronunciarse sobre la constitucionalidad de una norma de efectos temporales pero una vez que ha vencido su término de vigencia, no hay lugar a emitir un fallo de fondo dado que una tal decisión sería inocua tanto si se declara la exequibilidad de tales disposiciones, como si se afirma su inexecutable. Lo primero, por cuanto, ante el vencimiento del término de vigencia de la ley, ésta, de todas maneras, sería inaplicable pese a su conformidad con el Estatuto Superior. Lo segundo, por cuanto la expulsión de esas normas del ordenamiento jurídico no puede conducir al desconocimiento de las situaciones jurídicas consolidadas bajo su vigencia.

En la Sentencia C-992-01, M.P. Rodrigo Escobar Gil, mediante la cual se resolvió la aludida demanda, la Corte manifestó:

Las disposiciones acusadas en este acápite de la demanda tienen como elemento en común el ser normas de efecto temporal. En efecto, ellas contemplan la posibilidad de que, hasta una fecha cierta que se extendía máximo hasta el 31 de julio de 2001, se lleven a cabo ciertas conductas que generan efectos en materia tributaria. Vencido ese término, por un lado, las conductas que se hayan realizado conforme a las previsiones de la ley, adquieren la condición de situaciones jurídicas consolidadas en cabeza de particulares, y, por otro, las normas pierden su fuerza normativa, puesto que se habría extinguido la posibilidad de que se verifique el supuesto fáctico que ellas contemplan.

Como quiera que durante el trámite del proceso de constitucionalidad en la Corte, las normas demandadas perdieron su vigor y ya no se encuentran produciendo efectos, no es procedente, en principio, que la Corte se pronuncie de fondo sobre las pretensiones de la demanda, ya que la decisión que se adoptase sería, en cualquier caso, inocua, en la medida en que si el sentido del fallo de inexecutable es impedir que se mantenga en el ordenamiento una norma contraria a la Constitución, ello ya habría acontecido por el agotamiento del período de vigencia de las disposiciones acusadas y si el fallo fuese de exequibilidad, equivaldría a decir que debe mantenerse en el ordenamiento una norma, que por virtud del efecto temporal que le asignó el legislador, ya no está rigiendo. Podría pensarse que si en ejercicio de su potestad para modular el efecto de sus sentencias la Corte decidiese emitir un

fallo con efecto retroactivo, tal fallo no sería inocuo, Sin embargo, observa la Corte que puesto que ab initio se ha detectado que como efecto de la aplicación de las normas acusadas, se habrían producido situaciones jurídicas consolidadas en cabeza de particulares, ello impediría un pronunciamiento en este sentido, puesto que el mismo atentaría con el principio de seguridad jurídica y expresas disposiciones de la Carta sobre derechos adquiridos.

Como puede notarse, el lineamiento jurisprudencial que allí se reiteró, es bastante claro: Cuando la demanda se dirige contra una norma de efecto temporal y el término de vigencia ha vencido para el momento en que la Corte debe emitir su fallo, una decisión de fondo carece de sentido.

3) No obstante, la improcedencia de un fallo de fondo en ese tipo de supuestos no tiene carácter absoluto. Esto es así en cuanto en aquellos supuestos en que la aplicación de esa regla conduce a la improcedencia del control constitucional sobre normas de dudosa exequibilidad, se torna ineludible garantizar el derecho de acceso a la justicia constitucional. Mucho más si con tal proceder se procura evitar que en el futuro se reproduzca el contenido material de disposiciones declaradas inconstitucionales. Como se indicó en ese fallo:

Sin embargo, observa esta Corporación que la anterior conclusión no tiene carácter absoluto, por cuanto, en precisas y particulares condiciones, es posible que la Corte se pronuncie de fondo, aún cuando las disposiciones acusadas hayan dejado de regir. Así, en Sentencia C-541 de 1993 la Corte expresó que:

“Agrégase como razón adicional que justifica el fallo de fondo en el caso presente, que la demanda que ahora ocupa la atención de la Corporación, se presentó y admitió cuando regía la Ley 1a. de 1992 a que pertenece la norma parcialmente acusada. Por ello, y en aras de dar efectividad al derecho constitucional fundamental de acceso a la justicia constitucional a través de la interposición y decisión de acciones públicas que la Carta Política garantiza a todo ciudadano, en esta oportunidad la Corte debe observar el principio conocido como ‘perpetuatio jurisdictionis’ que para situaciones como la que aquí se configura, postuló la Corte Suprema de Justicia cuando, para entonces, fungía de guardiana de la supremacía e integridad de la Carta Política.

De acuerdo a la tesis que se prohija en este fallo, el órgano de control conserva plena competencia para pronunciarse sobre normas cuya derogatoria se produce después de iniciado el proceso y antes de que se dicte el fallo, sin que pueda ser despojada de ella por ulterior derogatoria del legislador ordinario o extraordinario.”

En el presente caso, las disposiciones acusadas estaban rigiendo para el momento de la admisión de la demanda, razón por la cual la Corte conserva su competencia para pronunciarse sobre su constitucionalidad, aún cuando en el curso del proceso las mismas hayan dejado de regir. Sin embargo, dadas las consideraciones que sobre este particular se han hecho en la presente providencia, tal pronunciamiento solo cabe cuando se presenten

condiciones que le den sentido.

Así, estima la Corte que para garantizar el acceso a la justicia constitucional, cabe hacer un pronunciamiento de fondo, en desarrollo del principio de la perpetuatio jurisdictionis, cuando, no obstante que la norma acusada ha perdido su vigencia, las disposiciones que ella contiene, dada su vigencia limitada en el tiempo, escaparían a la posibilidad del control de constitucionalidad y pueda observarse, prima facie, que ellas son violatorias de la Carta, según lo que en asuntos relevantes se haya expresado en la jurisprudencia constitucional.

En concreto, estima la Corte que en la medida en que el denominado “beneficio especial de auditoría” se asimila a una amnistía, el mismo es claramente violatorio de la Constitución, tal como de manera reiterada lo ha expresado esta Corporación. Este tipo de medidas, que han sido recurrentes en nuestro medio, por su carácter transitorio, escaparían al control de constitucionalidad, razón por la cual, para, garantizar la efectividad del derecho de acceso a la justicia constitucional y, en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 243 de la Carta, evitar que, en el futuro, y con el mismo carácter de transitorio, se reproduzca el contenido material de las disposiciones que se declaren inconstitucionales, es necesario entrar al examen de fondo de la disposición que consagra el citado beneficio.

4) Bajo esos supuestos, la Corte emprendió el estudio de fondo del artículo 4º de la Ley 633 de 2002 y encontró lo siguiente:

Este “beneficio” - consistente en la disminución del plazo para que se produzca la firmeza de la declaración de 2 años a 4 meses- se prevé hacia el pasado (las liquidaciones privadas del año gravable 2000 y anteriores), a diferencia de lo consagrado en el tantas veces citado, artículo 689-1, y no se consagra como una forma de estimular el pago voluntario de la obligación tributaria a través del incremento del impuesto a cargo, sino que se establece como contrapartida a la inclusión en la declaración de renta del año gravable 2000, de los activos en moneda poseídos a diciembre 31 de 1999 y no declarados.

Además del beneficio atinente a la reducción del plazo de firmeza de la declaración tributaria, el artículo acusado reduce el valor a pagar por dichos activos, al 3% del valor patrimonial bruto de los mismos, de los cuales 2 puntos corresponderán al impuesto de renta y 1 punto como sanción por la omisión de activos, sanción que por regla general es del 5% (artículo 649 E.T.).

De acuerdo con lo anterior, se observa que esta norma constituye una amnistía que está favoreciendo a los morosos que ocultaron activos que poseían a 31 de diciembre de 1999 en su declaración tributaria, violando el principio de equidad frente a quienes declararon y pagaron oportunamente el impuesto correspondiente a dichos activos.

Este tipo de medidas, que violan el principio de igualdad ante las cargas

públicas y la equidad tributaria, han sido proscritas por esta Corte, respecto a lo cual, ha señalado:

“Se pervierte la regla de justicia, que ordena tratar a los iguales de modo igual y a los desiguales de modo desigual. El criterio que introduce el legislador para conceder el beneficio es el estado de mora del deudor, de suerte que al desacatar con esta decisión el principio de imparcialidad, la aplicación de la norma inexorablemente conduce a una situación inequitativa, como que quienes cumplieron oportuna y fielmente con su deber de tributar son tratados peor que los que no lo hicieron. La equidad tributaria se desconoce cuando se deja de lado el principio de igualdad en las cargas públicas. La condición de moroso no puede ser título para ver reducida la carga tributaria.” (Sentencia C-511-96).

No es posible, sin quebrantar el orden constitucional, consagrar una amnistía tributaria cuya única justificación consiste en la calidad de moroso del contribuyente beneficiario. Esto es así, porque el contribuyente entró en mora desde el momento en que debió haber declarado dichos activos y no lo hizo, luego, en virtud de una norma posterior, se le autoriza “legalizar” estas partidas y como contraprestación, como ya se dijo, se disminuye el impuesto a la renta al 2% y la sanción por omisión de activos al 1%, colocándolo en una situación privilegiada frente al contribuyente cumplido, que canceló oportunamente el impuesto a cargo sometiéndose a tarifas más altas.

De acuerdo con lo expresado, la norma deberá declararse inexecutable, sin que, empero, tal declaratoria tenga efectos retroactivos, ya que en desarrollo del principio de la buena fe consagrado en el artículo 83 superior, no pueden afectarse situaciones jurídicas consolidadas, de aquellos contribuyentes que se acogieron a lo dispuesto en la norma, durante el término de su vigencia.

En suma, la Corte encontró que el artículo 4º de la Ley 633 de 2000 tenía la índole de una amnistía tributaria y, dada la manifiesta incompatibilidad existente entre tal institución y el Texto Superior, lo expulsó del ordenamiento jurídico.

5) Ahora bien. De la simple comparación de los textos se infiere que el artículo 80 de la Ley 788 de 2002, excepción hecha de algunas expresiones que no alteran la estructura de la regla de derecho formulada, es una reproducción del artículo 4º de la Ley 633 de 2002, declarada inexecutable por esta Corporación en la Sentencia C-992-01, ya citada.

Las diferencias que se advierten son las siguientes:

- La nueva disposición se denomina “*Actualización de patrimonio*”. La anterior, en cambio, se denominaba “*Beneficio especial de auditoría*”.

- La nueva disposición remite a tres comportamientos a asumir por el contribuyente: Incluir en la declaración bienes de comprobado origen lícito poseídos en el exterior y no declarados anteriormente, excluir pasivos inexistentes o disminuir pérdidas acumuladas. La disposición anterior, en cambio, únicamente remitía a un comportamiento del contribuyente: Incluir en la declaración activos representados en moneda extranjera poseídos en el exterior.

- En la nueva disposición, el valor a liquidar y pagar equivale al 5% del valor patrimonial bruto de los activos representados en moneda extranjera poseídos en el exterior. En la anterior disposición, en cambio, ese porcentaje era del 3%.

- En la nueva disposición, del indicado porcentaje, tres puntos se cancelan a título de impuesto sobre la renta y dos puntos a título de sanción por la omisión de activos. En la disposición anterior, en cambio, esos porcentajes eran de 2 y 1, respectivamente.

No obstante, pese a estas diferencias, la regla de derecho consagrada en esta disposición tiene el mismo alcance que el artículo 4º de la Ley 633 de 2000. Es decir, también el artículo 80 de la Ley 788 de 2002 consagra una amnistía tributaria, aunque bajo la denominación de “*Actualización de patrimonio*”.

Esto evidencia una situación muy delicada: Pese a que la Corte, en múltiples pronunciamientos, ha declarado la inexecutable de las denominadas amnistías tributarias y a que en la Sentencia C-992-01 emitió un pronunciamiento de fondo sobre una norma que consagraba una institución de esa índole, a pesar de que tal disposición había perdido vigencia, y no obstante que obró de esa manera precisamente con la finalidad de evitar que hacia futuro se volviera a expedir una norma de esa índole, el legislador nuevamente le dio vida a tal figura jurídica.

6) Con todo, un examen detenido de la nueva institución permite advertir que concurren todos los presupuestos necesarios para la estructuración de la cosa juzgada material pues:

a) El artículo 4º de la Ley 633 de 2000 fue declarado inexecutable por esta Corporación en la Sentencia C-992-01.

b) La disposición ahora demandada, artículo 80 de la Ley 788 de 2002, tiene el mismo contenido material que aquél que fue declarado inexecutable.

c) La declaratoria de inexecutable del artículo 4º de la Ley 633 de 2000 obedeció a razones de fondo y no de forma.

d) Subsisten las disposiciones constitucionales que sirvieron de fundamento a las razones de fondo con base en las cuales el artículo 4º de la Ley 633 de 2002 fue declarado inexecutable.

En estas condiciones, el artículo 80 de la Ley 788 de 2002, por ser una reproducción del artículo 4º de la Ley 633, debe ser declarado inexecutable por la violación del artículo 243 de la Constitución Política, pues éste limita la competencia del legislador para expedir nuevamente una norma ya declarada contraria a la Carta Fundamental.

12) Cargos contra los artículos 85, 101, 102, 103, 107 y 112

a. Texto de las normas demandadas

Artículo 85. Fondo de Equilibrio y Protección Social (FEPS). Créase el Fondo de Equilibrio y Protección Social, FEPS, como una cuenta sin personería

jurídica, con el fin de propiciar condiciones estables que garanticen la inversión social del Estado.

El Gobierno Nacional capitalizará el Fondo durante los 10 años siguientes a partir del año 2003 en los cuales el crecimiento de la economía sea superior al 5% del PIB, destinando, de los ingresos corrientes de la Nación, un monto equivalente hasta el cincuenta por ciento (50%) de la diferencia entre los ingresos efectivamente recaudados y los ingresos proyectados suponiendo un crecimiento económico de 5%, previo descuento de la participación prevista para las entidades territoriales en el párrafo transitorio 2° del Acto Legislativo 01 de 2001, de acuerdo con el cálculo que para el efecto realice el Consejo Nacional de Política Fiscal. El límite de capitalización del Fondo será el 1% del Producto Interno Bruto de conformidad con las reglas que determine el Gobierno Nacional. El traslado de estos recursos al Fondo no significa apropiación de ellos por parte de la Nación. Dicho traslado, tiene un carácter estrictamente temporal y propósitos exclusivos de ahorro fiscal.

El capital del fondo y sus rendimientos se invertirán en activos externos o internos y podrán estar representados en inversiones de portafolio de alta seguridad y liquidez del mercado internacional. Para tal efecto, el Gobierno Nacional reglamentará la forma como se seleccionará mediante el procedimiento concursal previsto en la Ley, el intermediario especializado en el mercado externo de capitales que administrará el portafolio del Fondo.

El Gobierno Nacional reglamentará la forma en que se transferirán los recursos del Fondo al Presupuesto Nacional para el cumplimiento de su finalidad. Esta transferencia se incorporará como parte de los ingresos corrientes de la Nación. Estos recursos no se destinarán en ningún caso para apalancar deuda externa”.

Artículo 101. Aclárese que el alcance del concepto previo del alcalde, de que tratan los artículos 32 y 60 de la Ley 643 de 2001, se refiere a la aplicación del plan de reordenamiento territorial.

Artículo 102. En desarrollo de lo estipulado en el artículo 33 de la Ley 643 de 2001, el Gobierno Nacional reglamentará los términos y condiciones mínimos que deben observar los contratos de concesión, dentro de los ciento veinte días (120) siguientes contados a partir de la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley.

Artículo 103. Para efectos del inciso tercero del artículo 97 de la Ley 715 de 2001, los jefes de las entidades de control aquí previstas que gestionen o hayan gestionado ante la respectiva entidad territorial o departamental, recursos en favorecimiento personal, de la institución que presiden o de terceros, en contraposición a lo previsto en la citada disposición, serán sancionados con falta gravísima, sin perjuicio de las demás penas a que se hagan acreedores.

Son transferencias todos los recursos que gira la Nación a los Departamentos.

Artículo 107. El párrafo primero del artículo treinta y cinco transitorio de la ley 756 de 2002 quedará así:

“Párrafo 1°. Por una sola vez, el porcentaje restante del treinta por ciento (30%) de los recursos de que trata el inciso primero del presente artículo, descontadas las participaciones a que se refieren los párrafos segundo y tercero del presente artículo, serán destinados de la siguiente manera:

a) El noventa por ciento (90%) exclusivamente al pago de la deuda vigente a junio 30 de 2002, debidamente reconocida y causada por el suministro de energía eléctrica, incluyendo alumbrado público, a los departamentos y municipios, así como a los centros educativos, a las instituciones de salud, a las empresas de acueducto y de saneamiento básico, que en su totalidad dependan o estén a cargo de dichas entidades territoriales. El monto de los recursos a disponer será certificado por el Ministerio de Minas y Energía con fundamento en la información que presenten las entidades del sector eléctrico.

Los recursos podrán ser girados directa mente a los acreedores.

El Gobierno Nacional dentro de los 90 días siguientes a la promulgación de esta ley, hará la reglamentación pertinente, de conformidad con lo establecido por las normas que regulan la material en especial la Ley 338 de 1997, Ley 9ª de 1989, Ley 142 de 1994.

Los desembolsos se efectuarán una vez expedido el decreto reglamentario del presente artículo y sujeto a la disponibilidad fiscal. Dicho decreto deberá ser expedido dentro de un término de tres meses prorrogables por otros tres meses;

b) El 10% restante irá exclusivamente a normalizar eléctricamente los sectores urbanos de invasión, subnormalidad y desplazamiento.

Las empresas distribuidoras de energía en cada región deberán aportar a título gratuito los diseños de interventoría técnica para la ejecución de los respectivos proyectos de normalización eléctrica. Este será un requisito indispensable para la asignación de los recursos. Los proyectos de normalización eléctrica podrán contemplar la acometida a la vivienda del usuario, incluyendo el contador o sistema de medición del consumo.

Las autoridades de las entidades territoriales de acuerdo con su respectiva competencia tendrán un plazo de 30 días calendario, siguientes a la entrada en operación del respectivo proyecto de normalización eléctrica, para expedir los actos administrativos necesarios que asignen en forma provisional o definitiva el respectivo estrato a fin de que la empresa distribuidora de energía pueda facturar en forma individualizada el consumo de cada usuario.

La no expedición de los actos administrativos de estratificación provisional o definitiva será causal de mala conducta y obligará a la entidad territorial a pagar la respectiva factura que presente la empresa distribuidora de energía sin detrimento de las acciones de repetición a que haya lugar por causa de esta omisión.

Considérense como inversión social los gastos a que se refiere el presente artículo”.

Artículo 112. Cuenta Unica Notarial. Establécese la Cuenta Unica Notarial como cuenta matriz de recaudo de los derechos que por todo concepto deban recibir o recaudar los notarios del país en desarrollo de las funciones que les son asignadas por las leyes y reglamentos que regulan el servicio notarial y de registro de instrumentos públicos. La Cuenta Unica Notarial será una cuenta bancaria que deben abrir los notarios a nombre de la notaría respectiva, en la cual depositarán todos los ingresos que obtengan la notaría con destino al notario, a los fondos o cuentas parafiscales del notariado, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, a la Superintendencia de Notariado y Registro y a los demás organismos públicos que deban recibir ingresos provenientes de los recaudos efectuados por los Notarios.

A través de esta cuenta los notarios deberán hacer los pagos o transferencias a cada uno de los titulares de los ingresos recaudados sin causar el impuesto del tres por mil (3x1.000) a las transacciones financieras. La cuenta se constituye exclusivamente para recaudar los ingresos de la Notaría y distribuirlos entre sus titulares y en ningún caso podrá usarse para hacer pagos o transferencias a terceros.

b. Cargos formulados

El actor plantea que estas disposiciones vulneran el artículo 158 de la Constitución por los siguientes motivos:

- 1) El artículo 85 establece un traslado presupuestal de ingresos corrientes de la Nación al Fondo de Equilibrio y Protección Social, FEPS, tema que no tiene que ver con la materia tributaria. Además, esa disposición vulnera el artículo 359 de la Carta porque le da una destinación específica a rentas nacionales, convirtiéndolas en rentas de destinación específica.
- 2) El artículo 101 aclara los artículos 32 y 60 de la Ley 643 de 2001 y el artículo 102 desarrolla el artículo 33 de la misma ley. Estas disposiciones se refieren a los juegos de suerte y azar, tema que tampoco tiene conexión alguna con la materia tributaria de la Ley 788 de 2002.
- 3) El artículo 103 es una norma sancionatoria del régimen de transferencias de la Ley 715 de 2001, por lo que es también ajena a la materia tributaria de la Ley 788.
- 4) El artículo 107 establece una asignación de recursos que modifica el parágrafo 1º del artículo 35 transitorio de la Ley 756 de 2002 y que se sale del contexto de la materia

tributaria de la Ley 788.

5) Finalmente, el artículo 112 establece un manejo de cuentas bancarias que debe hacer el notario a nombre de cada notaría y que no tiene conexión con la materia regulada en la ley citada.

c. Intervención del ciudadano Juan Carlos Cárdenas Alzate

El ciudadano Juan Carlos Cárdenas Alzate coadyuva la demanda instaurada contra el artículo 101. Lo hace exponiendo dos argumentos. De una parte, la vulneración del principio de unidad de materia pues ese artículo precisa el alcance del concepto previo del alcalde como trámite necesario para que una persona pueda solicitar ante ETESA la autorización para operar un juego de suerte y azar; es decir, se trata de una norma que se integra al régimen del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar. No obstante, fue incluida en la Ley 788, que es una ley esencialmente de carácter tributario, circunstancia que plantea una clara vulneración del citado principio.

De otra parte, según el artículo 142 de la Ley 5ª de 1992, sólo pueden ser dictadas o reformadas por iniciativa del Gobierno las leyes referidas, entre otras cosas, a la organización, administración, control y explotación de los monopolios rentísticos. A pesar de ello, el proyecto que dio origen a la Ley 788 de 2002 no contenía en su texto la norma acusada. Ella fue introducida en la ponencia para segundo debate de los ponentes de las Comisiones Tercera y Cuarta de la Cámara de Representantes.

Con base en tales planteamientos, el ciudadano Juan Carlos Cárdenas Alzate solicita se declare la inexecutable del artículo 101 ya citado.

d. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El Ministerio le solicita a la Corte que se declare inhibida para conocer de la demanda instaurada contra los artículos 101, 102, 103, 107 y 112 por ineptitud sustancial de la demanda pues el actor planteó que tales disposiciones vulneran el principio de unidad de materia consagrado en el artículo 338 de la Carta pero esta norma superior hace referencia al principio de legalidad del tributo. En razón de ello, no existe una clara confrontación entre las normas demandadas y la Constitución y por ello la Corte no puede pronunciarse de fondo.

Subsidiariamente, el Ministerio solicita declarar la exequibilidad de las disposiciones acusadas pues el Fondo de Equilibrio y Protección Social, los juegos localizados como modalidad de juegos de suerte y azar y la cuenta única notarial tienen una finalidad eminentemente tributaria. No obstante, el Ministerio se abstiene de indicar el porqué de esta afirmación.

Y en relación con el artículo 85, afirma que es exequible pues es la misma Carta la que, en el artículo 359, permite la destinación específica de las rentas nacionales cuando se refiera a actos de inversión social.

e. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Las normas demandadas son inexecutable por violación del principio de unidad de

materia pues la Ley 788 de 2002 es una ley tributaria y las materias desarrolladas por aquellas disposiciones no guardan una relación sistemática con el cuerpo de la ley que las contiene.

f. Concepto del Procurador General de la Nación.

La materia de la Ley 788 de 2002 está determinada por la adopción de medidas fiscales que le permitan al Estado contar con mayores ingresos en aras de superar la situación deficitaria de las finanzas públicas. Por ello, son inconstitucionales, por violación del principio de unidad de materia, aquellos preceptos que carezcan de vínculos de conexidad causal, teleológica, temática o sistemática, con la materia aludida. De acuerdo con esto:

1) El artículo 85 crea el Fondo de Equilibrio y Protección Social con el fin de crear condiciones estables que garanticen la inversión social del Estado. Su objetivo es ahorrar cuando el crecimiento de la economía sea superior al 5% en aras de garantizar la permanencia de los programas de inversión social durante los períodos en que la economía no presente crecimiento. Siendo así, la norma se encuadra en la segunda excepción a la prohibición de rentas nacionales de destinación específica pues se trata de una renta destinada para inversión social. Sin embargo, la inversión social está referida a erogaciones y aun cuando la materia tributaria y la presupuestal constituyen las dos grandes vertientes de las finanzas públicas, son temas diferentes y carece de toda razonabilidad que una regulación relativa a la inversión se incluya en una normatividad dirigida a la obtención de ingresos. Además, si la finalidad de la Ley 788 de 2002 gira en torno a la necesidad de mayores ingresos para superar el déficit fiscal del país, cabe preguntarse en qué contribuye para el efecto el establecimiento de un fondo como el citado.

2) El artículo 101 introduce una aclaración a los artículos 32 y 60 de la Ley 643 de 2001, que regula el monopolio rentístico de juegos de suerte y azar. Pero este tema nada tiene que ver con la materia regulada por la Ley 788 de 2002 pues los ingresos recibidos en virtud de los monopolios rentísticos tienen la calidad de ingresos no tributarios y son objeto de una regulación especial. Por lo tanto, no hay razones para la inclusión de normas de esa índole en una reforma tributaria.

3) El artículo 103 crea un tipo disciplinario aplicable a quienes desconozcan la Ley 715 de 2001 y adiciona una disposición a la Ley Orgánica de Distribución de Competencias. Se trata de una norma que carece totalmente de vínculos de conexidad con el tema central de la Ley 788 de 2002 y que no puede modificar una ley de mayor jerarquía.

4) El artículo 107 modifica el párrafo 1º del artículo 35 transitorio de la Ley 756 de 2002, por la cual se modifica la Ley 141 de 1994, se establecen criterios de distribución y se dictan otras disposiciones sobre regalías. Éstas representan aquellos dineros que el Estado recibe por conceder un derecho a explotar los recursos naturales no renovables de los cuales es titular, debido a que existen en cantidad limitada. En cambio, los impuestos son cargas económicas que se imponen a los particulares con el fin de financiar los gastos generales del Estado. De este modo, una norma sobre regalías no tiene por qué incluirse en una ley tributaria pues ello desconoce el principio de unidad de materia.

5) El artículo 112 establece la Cuenta Única Notarial como cuenta matriz de recaudo de los derechos que por todo concepto deben recibir o recaudar los notarios del país en desarrollo de las funciones asignadas por las leyes que regulan el servicio notarial y de registro de instrumentos públicos. Se trata de un mecanismo de verificación de los ingresos y depósitos bancarios que realizan las notarias a efectos de facilitar el control del cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Este tema, tributos de que son objeto los ingresos notariales, sí puede ser regulado por una norma destinada a reformar o adicionar el Estatuto Tributario pues entre ellos existe una clara conexidad teleológica ya que se pretende que los tributos provenientes de la actividad notarial lleguen al tesoro público en la forma prevista por el ordenamiento.

Con base en estos planteamientos, el Procurador General le solicita a la Corte declarar inexecutable, por violación del principio de unidad de materia, los artículos 85, 101, 103 y 107 y executable, por respeto de ese principio, el artículo 112 de la Ley 788 de 2002.

g. Consideraciones de la Corte Constitucional

1) Esta Corporación ha desarrollado una nutrida jurisprudencia en torno al principio de unidad de materia. En ella ha advertido que el citado principio se orienta genéricamente a la racionalización del proceso de producción de la ley en la instancia parlamentaria y ha identificado varias dimensiones: Una orientada a un control que se cumple al interior de esa instancia y que reposa en los presidentes de las cámaras legislativas, otra dirigida a la concreción del principio democrático mediante la promoción de un debate público y transparente sobre los temas objeto de regulación y una última que resulta relevante en el ámbito del control constitucional del proceso de producción de la ley y para cuyo desenvolvimiento hay necesidad de identificar los núcleos temáticos de la ley. Estos distintos tópicos fueron planteados de la siguiente manera en la Sentencia C-501-01, M.P. Jaime Córdoba Triviño:

Genéricamente al principio de unidad de materia se le ha reconocido la virtualidad de racionalizar el proceso legislativo. Sobre la base de que la instancia legislativa del poder público constituye un espacio por excelencia idóneo para la concreción de la democracia, el constituyente implementó este principio para afianzar el perfil democrático tanto del proceso legislativo como de su producto. Buscó que la configuración del derecho positivo se cumpliera prioritariamente en la instancia del poder con mayor ascendencia democrática y para asegurar su producción racional y legítima lo sometió a principios como el que ahora es objeto de análisis.

La racionalización del proceso legislativo que se le atribuye al principio de unidad de materia se manifiesta de diversas maneras.

En primer lugar, el principio de unidad de materia tiene implicaciones en el desenvolvimiento del proceso legislativo. Ello es así en cuanto el artículo 158 de la Carta, tras indicar que "Todo proyecto de ley debe referirse a una misma materia" ordena que "serán inadmisibles las disposiciones o modificaciones que no se relacionen con ella" y a continuación habilita al Presidente de la respectiva comisión para rechazar las iniciativas que no se avengan a ese precepto, rechazo que es susceptible de apelación ante la

respectiva comisión.

Como puede advertirse, la primera manifestación del principio de unidad de materia se presenta al interior del proceso legislativo pues en razón de él el constituyente confirió a los presidentes de las comisiones ante las que se ejerce la iniciativa legislativa, la atribución de rechazar las iniciativas que no se refieran a una sola materia. Esto es, se trata de un principio que tiene efecto vinculante desde la primera etapa del proceso de expedición de la ley y por eso se habilita al presidente para ejercer actos de control sobre los contenidos de las iniciativas pues ellos deben estar identificados por el tratamiento de la materia que es objeto de regulación. Adviértase cómo el constituyente le reconoce tal naturaleza vinculante a ese principio, que su inobservancia conlleva la frustración de la iniciativa legislativa.

En segundo lugar, el principio de unidad de materia tiene la virtualidad de concretar el principio democrático en el proceso legislativo pues garantiza una deliberación pública y transparente sobre temas conocidos desde el mismo surgimiento de la propuesta. Permite que la iniciativa, los debates y la aprobación de las leyes se atengan a unas materias predefinidas y que en esa dirección se canalicen las discusiones y los aportes previos a la promulgación de la ley. Esa conexión unitaria entre los temas que se someten al proceso legislativo garantiza que su producto sea resultado de un sano debate democrático en el que los diversos puntos de regulación hayan sido objeto de conocimiento y discernimiento. Con ello se evita la aprobación de normas sobre materias que no hacen parte o no se relacionan con aquella que fue debatida y se impide el acceso de grupos interesados en lograr normas no visibles en el proceso legislativo. De este modo, al propiciar un ejercicio transparente de la función legislativa, el principio de unidad de materia contribuye a afianzar la legitimidad de la instancia parlamentaria.

Finalmente, el principio de unidad de materia también tiene implicaciones en el ámbito del control constitucional. Cuando los tribunales constitucionales entran a determinar si una ley ha cumplido o no con el principio de unidad de materia deben ponderar también el principio democrático que alienta la actividad parlamentaria y en esa ponderación pueden optar por ejercer un control de diversa intensidad. Esto es, el alcance que se le reconozca al principio de unidad de materia tiene implicaciones en la intensidad del control constitucional pues la percepción que se tenga de él permite inferir de qué grado es el rigor de la Corte al momento del examen de las normas. Así, si se opta por un control rígido, violaría la Carta toda norma que no esté directamente relacionada con la materia que es objeto de regulación y, por el contrario, si se opta por un control de menor rigurosidad, sólo violarían la Carta aquellas disposiciones que resulten ajenas a la materia regulada. La Corte estima que un control rígido desconocería la vocación democrática del Congreso y sería contrario a la cláusula general de competencia que le asiste en materia legislativa. Ante ello, debe optarse por un control que no se incline por un rigor extremo pues lo que impone el principio de unidad de materia es que exista un núcleo rector de los distintos contenidos de una Ley y que entre ese núcleo temático y los otros diversos contenidos se presente una relación de conexidad determinada con un criterio objetivo y razonable.

De acuerdo con ello, resulta fundamental determinar el núcleo temático de una ley pues es ese núcleo el que permite inferir si una disposición cualquiera vulnera o no el principio de unidad de materia. En ese sentido resultan valiosos elementos como el contenido de la exposición de motivos en cuanto allí se exponen las razones por las cuales se promueve el ejercicio de la función legislativa y se determinan los espacios de las relaciones sociales que se pretenden interferir; el desarrollo y contenido de los debates surtidos en las comisiones y en las plenarias de las cámaras; las variaciones existentes entre los textos originales y los textos definitivos; la producción de efectos jurídicos en las distintas esferas de una misma materia; su inclusión o exclusión de la cobertura indicada en el título de la ley; etc. La valoración conjunta de todos esos elementos permite inferir si una norma constituye el desarrollo de la materia de la ley de que hace parte.

Luego, en la Sentencia C-540-01, M.P. Jaime Córdoba Triviño, la Corte indicó que de los fundamentos constitucionales del principio de unidad de materia, y particularmente del artículo 158 superior, se deducía también la carga que debía asumir el demandante cuando en sede de control constitucional cuestionara la legitimidad de una ley por vulneración de ese principio. Según ese precedente,

...del artículo 158 del Texto Fundamental se infiere que el principio –de unidad de materia- está constituido por una sola proposición jurídica integrada por dos elementos vinculados por la conjunción y. En efecto, la parte inicial de ese artículo dispone: "Todo proyecto de ley debe referirse a una misma materia y serán inadmisibles las disposiciones o modificaciones que no se relacionen con ella".

Nótese que la norma pudo terminar en la primera parte, esto es, pudo limitarse a indicar que todo proyecto de ley debía referirse a una misma materia. Sin embargo, no lo hizo así y en lugar de ello agregó, en estrecha relación con esa primera parte, que serán inadmisibles las disposiciones o modificaciones que no se relacionen con ella. De esto se infiere que el sentido y el alcance de ese principio se determinan a partir de esos dos contenidos y no solo de uno de ellos y, por ese camino, el cuestionamiento de una disposición legal por violación de ese principio debe comprender argumentaciones relacionadas con esos dos ámbitos.

Lo expuesto quiere decir que cuando se pretende el control de constitucionalidad sobre una ley por violación del principio de unidad de materia, el demandante tiene una doble carga. De una parte debe señalar cuál es la materia desarrollada en la ley y, de otra, debe indicar las disposiciones que no se relacionan con ella. Esto significa que la fundamentación del cargo es insuficiente si la argumentación del actor limita el concepto de la violación sólo al primer aspecto del artículo 158. Es decir, es necesario que el actor exprese específicamente cuáles son las disposiciones de la ley que considera inadmisibles y que indique la razón del cargo, es decir, por qué considera que una o unas normas en concreto no guardan relación con la materia o materias de la ley. Esto impone que el demandante trate la formulación contenida en el artículo 158 como una única

proposición jurídica y que en razón de ello presente las materia de la ley, los varios temas que no guardan relación con esa materia e indique cuáles son las disposiciones que resultan inadmisibles con esas materias.

Sobre ese particular debe advertirse que el artículo 2º del Decreto 2067 de 1991 dispone que en las acciones públicas de inconstitucionalidad, las demandas contendrán "el señalamiento de las normas acusadas como inconstitucionales", "el señalamiento de las normas constitucionales que se consideren infringidas" y "las razones por las cuales dichos textos se estiman violados". Nótese que el citado decreto no permite la formulación de cargos por inexequibilidad contra leyes consideradas en su conjunto sino que exige la identificación de las normas precisas que se asumen como inconstitucionales, la indicación de los mandatos superiores que se consideran vulnerados y la exposición de los motivos por los cuales se considera que esas normas resultan contrarias a los dispuesto en estos mandatos.

Y en un posterior pronunciamiento, Sentencia C-992-01, M. P. Rodrigo Escobar Gil, la Corte realizó consideraciones muy detenidas en relación con las implicaciones que el principio de unidad de materia tiene en sede de control constitucional:

La unidad de materia debe apreciarse desde una doble perspectiva: por un lado, todo proyecto de ley, considerado en su conjunto, debe referirse a una misma materia; por otro, todas las disposiciones que resulten aprobadas en el trámite de un proyecto de ley, deben guardar relación de conexidad con la materia del mismo.

... la unidad de materia no significa simplicidad temática, de tal manera que un proyecto solo pudiese referirse a un único tema. Por el contrario, la jurisprudencia reiterada de esta Corporación ha sostenido que un proyecto puede tener diversidad de contenidos temáticos, siempre y cuando entre los mismos exista una relación de conexidad objetiva y razonable. Sin embargo la Corte ha sido clara en señalar que no puede haber proyectos que traten de diferentes materias. Ello ocurriría cuando entre los distintos temas que hagan parte de un proyecto no sea posible encontrar una relación de conexidad, de manera que cada uno de ellos constituya una materia separada. En este caso, tendría plena aplicación el artículo 158 de la Carta, sin que para sanear el vicio baste con incorporar las distintas materias en el título de la ley, puesto que si bien el artículo 169 exige que haya precisa correspondencia entre el título de las leyes y el contenido de las mismas, no se trata de un requisito meramente formal, al punto que pueda satisfacerse con la simple enunciación en el título de diversas materias que no sea posible englobar en una sola conforme a algún criterio de conexidad.

Ha señalado la Corte, por otra parte, que la materia inicial de un proyecto de ley no constituye una camisa de fuerza para el Congreso y que es posible que dicho contenido sea ampliado o restringido en el curso del debate. Así, los contenidos temáticos de un proyecto pueden adicionarse con otros nuevos, que no estaban en la iniciativa original, pero que guarden una relación de

conexidad objetiva con los contenidos de ésta.

Establecido el contenido temático de un proyecto de ley, y verificado que el mismo no es violatorio del principio de unidad de materia, el examen de constitucionalidad por este concepto da paso a los cargos que se formulen respecto de normas particulares que no sea posible encuadrar dentro de ese contenido temático. Y para dicho examen, nuevamente, debe acudir a consideraciones de razonabilidad para establecer las posibles relaciones de conexidad, conforme a los criterios que para el efecto ha señalado la Corte.

En ambos casos el criterio debe ser flexible, por cuanto... el alcance del mismo no puede llevar a desconocer el principio democrático, la capacidad de configuración del legislador y la dinámica del debate parlamentario, cuya esencia, precisamente, está en que la discusión de los asuntos, la intervención ciudadana en el debate público y el examen de las iniciativas, de cómo resultado modificaciones, supresiones, adiciones o reformulaciones. Y tal posibilidad se frustraría si hubiese una tal exigencia en cuanto a la unidad de materia, que el legislador quedase atado a núcleos temáticos, sin poder, como resultado del debate, ampliarlos cuando ello parezca adecuado al propósito de la legislación, dentro de un margen de valoración que corresponde al órgano legislativo.

Como puede apreciarse, entonces, el principio de unidad de materia constituye un mandato de optimización que vincula al legislador con la finalidad de racionalizar el cumplimiento de su función, mandato que opera como un límite expreso para el ejercicio del poder de configuración normativa de que es titular. Además, tras la expedición de la ley, tal mandato constituye también un parámetro de control del derecho producido en esa sede, parámetro que habilita a cualquier ciudadano para plantear la expulsión del ordenamiento jurídico de las normas que lo han incumplido, que le impone la carga de identificar la materia de la ley y las normas que no se relacionan con ella y que le plantea al juez constitucional la necesidad de identificar los núcleos temáticos de la ley y la existencia o no de una relación de conexidad objetiva y razonable entre tales núcleos y las disposiciones cuya expulsión se pretende.

2) En estas condiciones, para determinar si las normas demandadas vulneran o no los artículos 158 y 169 de la Carta, es necesario identificar la materia de la Ley 788 de 2002. En tal dirección, si se hace un recorrido detenido por el articulado de la ley, se advierte lo siguiente:

a) Por medio de la Ley 788 se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial y se dictan otras disposiciones y está integrada por 118 artículos distribuidos en seis capítulos.

Como puede advertirse, ya desde el título se la ley se identifica su materia: Ella es tributaria y penal. Ahora bien, del contexto de la ley se infiere que se desarrolla fundamentalmente el tema tributario y que si bien contiene normas penales, ellas están en estrecha relación con aquella: Se trata de aquellas disposiciones que penalizan el contrabando y delitos afines.

b) El primer capítulo de la ley contiene normas de control de la evasión y defraudación

fiscal y está integrado por 9 artículos mediante los cuales se modifican o adicionan disposiciones del Estatuto Tributario relativas a sanción a administradores y representantes legales, devolución de retenciones no consignadas y anticipos no pagados, intereses moratorios en el pago de obligaciones tributarias, determinación de la tasa de interés moratorio, notificación por correo, inscripción en el proceso de determinación oficial del tributo y sus efectos, remate de bienes y vinculación de deudores solidarios.

c) El segundo capítulo de la ley contiene normas relativas al impuesto sobre la renta y complementarios y está integrado por 20 artículos mediante los que se modifican o adicionan disposiciones del Estatuto Tributario relacionadas con contribuyentes del régimen tributario especial, otras entidades contribuyentes, límite a los ingresos no constitutivos de renta, límite de los costos y deducciones, límite de las rentas exentas, otros gastos originados en la relación laboral no deducibles, costo de bienes incorporales formados, rentas de trabajo exentas, otras rentas exentas, exclusiones de la renta presuntiva, ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, ajuste de los demás activos no monetarios, efectos del no ajuste, renta presuntiva en sociedad en liquidación, compensación de pérdidas fiscales de sociedades, sanción por no acreditar el pago oportuno de los aportes parafiscales, personas naturales que son agentes de retención, base gravable en el impuesto de timbre nacional, precios de transferencia y sobretasa a cargo de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto sobre la renta.

d) El tercer capítulo de la ley contiene normas relativas al impuesto sobre las ventas y está integrado por 15 artículos mediante los que se modifican o adicionan disposiciones del Estatuto Tributario relacionadas con bienes excluidos, bienes exentos, pólizas de seguros excluidas, importaciones que no causan impuesto, bienes gravados con la tarifa del 7%, servicios gravados con la tarifa del 7%, servicios excluidos del impuesto sobre las ventas, responsables del impuesto sobre las ventas, vehículos automóviles con tarifa general, tarifas para vehículos automóviles, descuento especial del impuesto sobre las ventas, determinación del impuesto sobre las ventas en los servicios financieros y en operaciones cambiarias, régimen simplificado para comerciantes minoristas, régimen simplificado para prestadores de servicios y paso de régimen simplificado a régimen común.

e) El cuarto capítulo de la ley contiene normas sobre el gravamen a los movimientos financieros y está integrado por 4 artículos que modifican o adicionan disposiciones del Estatuto Tributario relacionadas con aspectos como el hecho generador, los sujetos pasivos, los agentes de retención y las exenciones de ese gravamen.

f) El quinto capítulo de la ley contiene normas sobre impuestos territoriales y está integrado por 14 artículos que regulan distintos aspectos del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, la sobretasa a la gasolina, el impuesto de registro y el procedimiento tributario territorial.

g) El sexto capítulo de la ley está integrado por un artículo que modifica el régimen de la contribución cafetera.

h) Finalmente el capítulo séptimo tiene como título "Otras disposiciones", está integrado por 55 artículos y entre ellos se encuentran los artículos 85, 101, 102, 103, 107 y 112,

demandados por el actor.

3) Pues bien. Del título y de la revisión del articulado se infiere que la materia de la Ley 788 de 2002 es tributaria y de allí por qué todas las disposiciones de los capítulos uno, dos, tres y cuatro modifiquen o adicionen normas del Estatuto Tributario y que los capítulos quinto y sexto regulen aspectos relacionados con impuestos territoriales y con la contribución cafetera.

En estas condiciones, identificado ese núcleo temático, las normas demandadas serán exequibles si guardan una relación de conexidad objetiva y razonable con la materia tributaria de la ley. De no ser así, serán contrarias a la Carta y deberán expulsarse del ordenamiento jurídico.

4) Al examen de las distintas disposiciones, se tiene lo siguiente:

a) El artículo 85 crea el Fondo de Equilibrio y Protección Social como una cuenta sin personería jurídica con el fin de propiciar condiciones estables que garanticen la inversión social del Estado, se capitalizará durante los 10 años siguientes al 2003 en los que el crecimiento de la economía sea superior al 5% del PIB. Para ello se destinará el 50% de la diferencia entre los ingresos proyectados y los recaudados y tendrá como límite el 1% del PIB. El capital y sus rendimientos se invertirán en activos externos e internos y su transferencia se incorporará como parte de los ingresos corrientes de la Nación.

Como puede notarse, este artículo establece un traslado presupuestal de ingresos corrientes de la Nación al Fondo de Equilibrio y Protección Social y lo hace con la finalidad de ahorrar recursos cuando el crecimiento de la economía sea superior al 5% para destinarlos a inversión social cuando no haya crecimiento económico. Es decir, se trata de una norma que desarrolla la materia presupuestal y que regula un ámbito específico de inversión social.

De acuerdo con ello, no se trata de una norma relacionada con la obtención de ingresos, es decir, con la materia tributaria de que se ocupa la ley. Si bien, como lo anota el Ministerio Público, la materia tributaria y la materia presupuestal son los grandes contenidos de las finanzas públicas, las dos no pueden confundirse y de allí por qué resulte extraño que en una ley orientada a incrementar los ingresos estatales, se incluya una disposición que crea un fondo al que se han de destinar unos recursos.

Nada se opone a que en una ley se incluya una disposición que, en estricto sentido, no verse sobre la materia que en ella se desarrolla. No obstante, de acuerdo con lo que se ha expuesto, sí es exigible que entre esa norma y la materia de la ley de que hace parte exista una relación de conexidad objetiva y razonable. Y en el caso presente, la norma que se considera, ni versa sobre la materia tributaria desarrollada en la Ley 788, ni tampoco está relacionada con ella.

En tales condiciones, el cargo por vulneración del principio de unidad de materia es fundado, motivo por el cual la Corte declarará la inexecutable del artículo 85 de la Ley 788 de 2002.

b) El artículo 101 introduce una aclaración a los artículos 32 y 60 de la Ley 643 de 2001 y el artículo 102 le ordena al Gobierno Nacional reglamentar los contratos de concesión a

terceros del monopolio rentístico de los juegos localizados.

La Ley 643 de 2001 fija el régimen propio del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar. Para ello regula los aspectos generales; las modalidades de operación de tales juegos, la fijación y el destino de los derechos de explotación; el régimen de las loterías; el régimen del juego de apuestas permanentes o chance; el régimen de las rifas de circulación departamental, municipal y en el Distrito Capital; el régimen de la explotación, organización y administración de los demás juegos; la declaración de los derechos de explotación; las transferencias al sector salud; la fiscalización, control y sanciones en relación con los derechos de explotación y el régimen tributario. Además, consagra disposiciones relativas a la eficiencia del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar y regula la seguridad social de vendedores independientes de loterías y apuestas permanentes y la vigencia de la ley y derogatorias.

En ese marco, los artículos 32, 33 y 60 de la Ley 643 de 2001 disponen lo siguiente:

Artículo 32. Juegos localizados. Son modalidades de juegos de suerte y azar que operan con equipos o elementos de juegos, en establecimientos de comercio, a los cuales asisten los jugadores como condición necesaria para poder apostar, tales como los bingos, videobingos, esferódromos, máquinas tragamonedas, y los operados en casinos y similares. Son locales de juegos aquellos establecimientos en donde se combinan la operación de distintos tipos de juegos de los considerados por esta ley como localizados o aquellos establecimientos en donde se combina la operación de juegos localizados con otras actividades comerciales o de servicios.

La explotación de los juegos localizados corresponde a la Empresa Territorial para la Salud, ETESA. Los derechos serán de los municipios y el Distrito Capital y se distribuirán mensualmente durante los primeros diez (10) días de cada mes.

Los recursos provenientes de juegos localizados en ciudades de menos de cien mil (100.000) habitantes se destinarán al municipio generador de los mismos y los generados en el resto de las ciudades se distribuirán el cincuenta por ciento (50%) acorde con la jurisdicción donde se generaron los derechos o regalías y el otro cincuenta por ciento (50%) acorde con los criterios de distribución de la participación de los ingresos corrientes de la Nación.

Los juegos localizados que a partir de la sanción de la presente ley pretendan autorización de la Empresa Territorial para la Salud, ETESA, deberán contar con concepto previo favorable del alcalde donde operará el juego.

Artículo 33. Modalidades de operación de los juegos localizados. El monopolio rentístico de los juegos localizados será operado por intermedio de terceros, previa autorización y suscripción de los contratos de concesión.

El Gobierno Nacional a través del reglamento preparará y aprobará un modelo de minuta contractual denominado "Contrato de Concesión para la operación de juegos de suerte y azar localizados a través de terceros", aplicable a los

contratos que se celebren entre la dependencia o entidad administradora de monopolio y el concesionario. Tal minuta contendrá el objeto y demás acuerdos esenciales que de conformidad con la presente ley, y las disposiciones sobre contratación estatal, sean aplicables al contrato de concesión.

Artículo 60. *Exclusividad y prevalencia del régimen propio.* Las disposiciones del régimen propio que contiene esta ley regulan general e integralmente la actividad monopolística y tienen prevalencia, en el campo específico de su regulación, sobre las demás leyes, sin perjuicio de la aplicación del régimen tributado vigente.

Los contratos celebrados con anterioridad a la expedición de esta ley deberán ajustarse en lo dispuesto en la misma, sin modificar el plazo inicialmente contratado. Al finalizar el plazo de ejecución, el nuevo operador se seleccionará acorde con lo preceptuado en el artículo 22.

Los juegos localizados autorizados que se encuentran funcionando no requerirán del concepto previo favorable del alcalde para continuar operando.

Sin embargo, deberán ajustarse a lo dispuesto por esta ley, sin modificar el plazo inicialmente contratado. Al finalizar el plazo de ejecución, el nuevo operador se seleccionará acorde con lo preceptuado en el artículo 33.

Como puede apreciarse, el artículo 32, en su último inciso, establece que los juegos localizados que, a partir de la vigencia de la ley, pretendan la autorización de ETESA, deben contar con un concepto previo favorable del alcalde; el artículo 33 ordena que el Gobierno Nacional a través del reglamento prepare y apruebe un modelo de minuta contractual aplicable a los contratos de concesión suscritos para la explotación del monopolio rentístico de los juegos localizados y el artículo 60 dispone que no requerirán aquel concepto los juegos localizados que se encuentren funcionando a esa fecha.

En tal contexto, el artículo 101 de la Ley 788 de 2002 aclara que el concepto del alcalde se refiere a la aplicación del plan de ordenamiento territorial y el artículo 102 fija un término para que el Gobierno Nacional, a través del reglamento, prepare y apruebe un modelo de minuta contractual aplicable a los contratos de concesión suscritos para la explotación del monopolio rentístico de los juegos localizados

Entonces, también en este caso le asiste razón al actor pues unas reglas de derecho como las contenidas en los artículos 101 y 102 no tienen ninguna relación con la materia tributaria. Ellas aluden a un concepto que debe emitir un servidor público en el proceso diseñado para la autorización de los juegos localizados de suerte y azar y a un reglamento que en ese campo debe expedir el Gobierno Nacional y bien se sabe que sobre ese tipo de juegos se ha constituido un monopolio rentístico que genera unos ingresos que no tienen carácter tributario y que son objeto de una regulación especial. Por lo tanto, tampoco en este caso es posible establecer una relación objetiva y razonable entre la materia de que tratan esos artículos y la materia tributaria de la ley, circunstancia que evidencia la vulneración del artículo 158 superior y que conduce a la Corte a declararlos inexecutable.

c) En cuanto al artículo 103, la situación planteada es como sigue.

Por medio de la Ley 715 de 2001 se dictan normas orgánicas en materia de recursos y competencias de conformidad con los artículos 151, 288, 356 y 357 (Acto Legislativo 01 de 2001) de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones para organizar la prestación de los servicios de educación y salud, entre otros. Esta ley establece unos principios generales, regula el sector de la educación y el sector de la salud, las competencias que en cada uno de ellos les asiste a la Nación y a las entidades territoriales, las participaciones de propósito general y consagra disposiciones generales a esos sectores. El artículo 97 dispone lo siguiente:

Artículo 97. Gravámenes a los recursos del Sistema General de Participaciones. En ningún caso podrán establecer tasas, contribuciones o porcentajes de asignación a favor de las contralorías territoriales, para cubrir los costos del control fiscal, sobre el monto de los recursos del Sistema General de Participaciones.

Los recursos transferidos a las entidades territoriales por concepto del Sistema General de Participaciones y los gastos que realicen las entidades territoriales con ellos, están exentos para dichas entidades del Gravamen a las transacciones financieras.

Las contralorías de las antiguas comisarias no podrán financiarse con recursos de transferencias. Su funcionamiento sólo podrá ser financiado con ingresos corrientes de libre destinación del Departamento dentro de los límites de la Ley 617 de 2000 menos un punto porcentual.

En este contexto, el artículo 103 de la Ley 788 de 2002 dispone que los jefes de las entidades de control que gestionen ante las entidades territoriales recursos en favorecimiento personal, de la institución que presiden o de terceros, serán sancionados con (sic) falta gravísima. Además, dispone que las transferencias son todos los recursos que gira la Nación a los departamentos.

Como puede notarse, el artículo 103 es una norma que se integra al Sistema General de Participaciones, es decir, a la normatividad que regula los recursos que la Nación transfiere, por mandato de los artículos 356 y 357 de la Constitución Política, a las entidades territoriales, para la financiación de los servicios cuya competencia les asigna la ley. A través de ella se tipifica una falta disciplinaria gravísima imputable a los jefes de las entidades de control que incurran en las conductas alternativas allí indicadas.

De este modo, entre una norma que tipifica una falta disciplinaria imputable a servidores públicos que ejercen control y que gestionen recursos ante entidades territoriales y la materia tributaria desarrollada por la Ley 788 de 2002 no existe tampoco conexidad alguna: Una cosa es el ejercicio de la potestad disciplinaria del Estado y otra completamente diferente el despliegue de su potestad impositiva.

De este modo, la inexecutable del inciso primero del artículo 103 es evidente. Y, por consecuencia, la misma conclusión se impone respecto del inciso segundo de esa disposición, de acuerdo con el cual son transferencias todos los recursos que gira la Nación a los Departamentos, pues este concepto no hace más que suministrar un

elemento de juicio necesario para la aplicación de lo dispuesto en el inciso primero.

En tal virtud, la Corte declarará inexecutable el artículo 103 ya citado.

d) En relación con el artículo 107, el panorama es el que se pasa a indicar.

Por medio de la Ley 141 de 1994 se creó el Fondo Nacional de Regalías y la Comisión Nacional de Regalías, se reguló el derecho del Estado a percibir regalías por la explotación de recursos naturales no renovables, se establecieron las reglas para su liquidación y distribución y se dictaron otras disposiciones. Por su parte, mediante la Ley 756 de 2002 se modificó la Ley 141 de 1994, se establecieron criterios de distribución y se dictaron otras disposiciones. El artículo 35 transitorio de esta ley es del siguiente tenor:

Artículo 35 transitorio. El setenta por ciento (70%) de los recursos de que trata el artículo 361 de la Constitución Política, que estén siendo administrados por la Dirección General del Tesoro Nacional y que no hayan sido apropiados en el Fondo Nacional de Regalías a diciembre 31 de 2001, se destinarán en su totalidad y exclusivamente a la financiación de proyectos de inversión dirigidos a cubrir el pasivo pensional de las entidades territoriales, a través del Fondo de Pensiones Territoriales, Fonpet.

Dichos recursos deberán ser administrados por la Dirección General del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en una cuenta separada y especial, hasta que sean transferidos para su administración de conformidad con lo establecido en la Ley 549 de 1999 o la norma que la modifique o adicione, en la forma y oportunidad que establezca el Gobierno Nacional. Los rendimientos financieros que se generen por la administración transitoria que lleve a cabo la Dirección General del Tesoro Nacional pertenecen al Fonpet.

La distribución de los recursos a que hace referencia el presente artículo y los requisitos para acceder a los mismos, se hará de acuerdo con los reglamentos que para el efecto adopte el Gobierno Nacional.

Parágrafo 1°. El porcentaje restante del treinta por ciento (30%) de los recursos de que trata el inciso primero del presente artículo, se dividirá en cinco (5) partidas iguales, las cuales serán distribuidas una por cada anualidad en los cinco (5) años siguientes a la expedición de la presente ley, y que sumados a los rendimientos financieros de cada anualidad, se incluirán en el presupuesto anual del Fondo Nacional de Regalías, y serán distribuidos en los términos previstos por el parágrafo segundo del artículo primero de la Ley 141 de 1994.

Parágrafo 2°. El uno por ciento (1%) de los recursos de que trata el parágrafo 1° se destinará al arreglo de carreteras secundarias y terciarias del departamento de Santander, con la construcción del puente Chirivití, entre los municipios de Galán y Zapatoca.

Parágrafo 3°. El tres por ciento (3%) de los recursos de que trata el parágrafo

1°, se destinarán a la ejecución de proyectos de saneamiento básico de acueducto y alcantarillado y desarrollo regional en los municipios de Bojayá y sus áreas de influencia, departamento de Chocó y el municipio de Vigía del Fuerte y sus áreas de influencia, departamento de Antioquia.

En este marco, el artículo 107 de la Ley 788 de 2002 dispone que el 30% de los recursos de que trata el artículo 361 de la Constitución Política, que estén siendo administrados por la Dirección General del Tesoro Nacional y que no hayan sido apropiados en el Fondo Nacional de Regalías a diciembre 31 de 2001, se destine, en las proporciones allí indicadas, al pago de la deuda vigente a junio 30 de 2002 reconocida y causada por el suministro de energía eléctrica a los departamentos, municipios y demás entidades allí establecidas y a la normalización eléctrica de los sectores urbanos de invasión, subnormalidad y desplazamiento.

Como puede advertirse, entonces, el artículo 107 citado contiene varias reglas de derecho que entran a hacer parte del régimen nacional de regalías. No se trata, por lo tanto, de una disposición que regule la materia tributaria de que trata la Ley 788 de 2002. Tampoco puede decirse que entre las reglas de derecho consagradas en ese artículo y la materia tributaria exista una relación de conexidad objetiva y razonable. Por el contrario, se trata de un artículo que desarrolla un tema que no guarda relación alguna con la materia de que trata la ley de que hace parte. Por lo tanto, se está ante una disposición expedida con claro desconocimiento del principio de unidad de materia y que, por lo mismo, debe ser retirada del ordenamiento jurídico.

f) Y en relación con la demanda instaurada contra el artículo 112, hay que indicar que esta Corporación, en la Sentencia C-574-03, M. P. Alfredo Beltrán Sierra, declaró exequible esa disposición y que uno de los cargos que allí se analizaron fue el de la vulneración de los artículos 131 y 158 de la Constitución, este último referido, precisamente, al principio de unidad de materia. Sobre el particular, en ese pronunciamiento se indicó lo siguiente:

...no se da la violación del artículo 131 de la Carta, ni tampoco se vulnera el principio de unidad de materia de que trata el artículo 158 de la Constitución. El primero, porque no era el propósito del constituyente reservar en una sola ley todo lo concerniente a la regulación notarial, y el segundo, por la evidente conexidad entre el tema de la ley 788 de 2002 “por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial, y se dictan otras disposiciones”, y la fijación de un procedimiento a cargo de los notarios en relación con la forma como deben depositarse los ingresos que por todo concepto reciba la notaría, que surge, en razón de la función de responsable del recaudo de impuestos y aportes. Dineros que van a la Tesorería General de la Nación, en desarrollo de la colaboración en materia tributaria que la ley le asignó a los notarios, tal como se ha señalado.

Como puede advertirse, entonces, en relación con el artículo 112 demandado existe cosa juzgada constitucional y por ello la Corte ordenará que se esté a lo resuelto en ese fallo.

13) Cargos contra los artículos 98 y 99

a. Texto de las normas demandadas

Artículo 98. Conciliación contenciosa administrativa tributaria. Los contribuyentes y responsables de los impuestos sobre la renta, ventas, retención en la fuente y timbre nacional, que hayan presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo antes de la vigencia de esta Ley, con respecto a la cual no se haya proferido sentencia definitiva, podrán conciliar antes del día 31 de julio del año 2003, con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hasta un veinte por ciento (20%) del mayor impuesto discutido, y el valor total de las sanciones e intereses según el caso, cuando el proceso contra una liquidación oficial se halle en primera instancia, lo anterior siempre y cuando el contribuyente o responsable pague el ochenta por ciento (80%) del mayor impuesto y su actualización en discusión.

Si se trata de una demanda contra una resolución que impone una sanción, se podrá conciliar hasta un veinte por ciento (20%) el valor de la misma, para lo cual se deberá pagar el ochenta por ciento (80%) del valor de la sanción y su actualización, según el caso.

Cuando el proceso contra una liquidación oficial se halle en única instancia o en conocimiento del Honorable Consejo de Estado, se podrá conciliar sólo el valor total de las sanciones e intereses, siempre que el contribuyente o responsable pague el ciento por ciento (100%) del mayor impuesto y su actualización en discusión.

Para tales efectos se deberá adjuntar la prueba del pago o acuerdo de pago de:

- a) La liquidación privada de impuesto sobre la renta por el año gravable 2001 cuando se trate de un proceso por dicho impuesto;
- b) Las declaraciones del impuesto a las ventas correspondientes al año 2002, cuando se trata de un proceso por dicho impuesto;
- c) Las declaraciones de retención en la fuente correspondientes al año 2002, cuando se trate de un proceso por este concepto;
- d) De los valores conciliados, según el caso.

El acuerdo conciliatorio prestará mérito ejecutivo de conformidad con lo señalado en los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario, y hará tránsito a cosa juzgada.

Lo no previsto en esta disposición se regulará conforme a la Ley 446 de 1998 y el Código Contencioso Administrativo, con excepción de las normas que le sean contrarias.

Las disposiciones contenidas en el presente artículo podrán ser aplicadas por los entes territoriales en relación con las obligaciones de su competencia. Lo anterior también será aplicable respecto del impuesto al consumo.

Artículo 99. Terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios. Los contribuyentes y responsables de los impuestos sobre la renta, ventas, timbre y retención en la fuente, a quienes se les haya notificado antes de la vigencia de esta Ley, Requerimiento Especial, Pliego de Cargos, Liquidación de Revisión o Resolución que impone sanción, podrán transar antes del 31 de julio del año 2003 con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:

a) Hasta un cincuenta por ciento (50%) del mayor impuesto discutido como consecuencia de un requerimiento especial, y el valor total de las sanciones, intereses y actualización según el caso, en el evento de no haberse notificado liquidación oficial; siempre y cuando el contribuyente o responsable corrija su declaración privada, y pague el cincuenta por ciento (50%) del mayor impuesto propuesto;

b) Hasta un veinticinco por ciento (25%) del mayor impuesto y el valor total de las sanciones, intereses y actualización según el caso, determinadas mediante liquidación oficial, siempre y cuando no hayan interpuesto demanda ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa, y el contribuyente o responsable corrija su declaración privada pagando el setenta y cinco por ciento (75%) del mayor impuesto determinado oficialmente;

c) Hasta un cincuenta por ciento (50%) del valor de la sanción sin actualización, propuesta como consecuencia de un pliego de cargos, en el evento de no haberse notificado resolución sancionatoria, siempre y cuando se pague el cincuenta por ciento (50%) de la sanción propuesta;

d) Hasta un veinticinco por ciento (25%) del valor de la sanción sin actualización, en el evento de haberse notificado resolución sancionatoria, siempre y cuando se pague el setenta y cinco por ciento (75%) del valor de la sanción impuesta.

Para tales efectos dichos contribuyentes deberán adjuntar la prueba del pago o acuerdo de pago de la liquidación privada del impuesto de renta por el año gravable de 2001, del pago o acuerdo de pago de la liquidación privada del impuesto o retención según el caso correspondiente al período materia de la discusión, y la del pago o acuerdo de pago de los valores transados según el caso.

La terminación por mutuo acuerdo que pone fin a la actuación administrativa tributaria prestará mérito ejecutivo de conformidad con lo señalado en los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario, y con su cumplimiento se entenderá extinguida la obligación por la totalidad de las sumas en discusión.

Los términos de corrección previstos en los artículos 588, 709 y 713 del Estatuto Tributario, se extenderán temporalmente con el fin de permitir la adecuada aplicación de esta disposición, y la del párrafo transitorio del artículo 424 del Estatuto Tributario.

Las disposiciones contenidas en el presente artículo podrán ser aplicadas por los entes territoriales en relación con las obligaciones de su competencia. Lo

anterior también será aplicable respecto del impuesto al consumo.

b. Cargos formulados

Estos preceptos, que consagran la conciliación contencioso administrativa y la terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios, vulneran los artículos 1º, 2º, 3º, 63, 93 numeral 9º, 209 y 363 de la Constitución. Estas instituciones quebrantan el deber de la persona de contribuir al financiamiento de los gastos del Estado y vulneran la calidad de patrimonio público de los recursos provenientes de las obligaciones tributarias, calidad en razón de la cual las controversias tributarias administrativas y judiciales no pueden ser objeto de conciliación, transacción o terminación por mutuo acuerdo. La conciliación contencioso administrativa y la terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios desconocen que las cargas tributarias son impuestas por el poder público y que son contrarias al interés general.

c. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Con base en el artículo 116 superior, es posible que el legislador estimule la resolución de conflictos directamente por los propios afectados, utilizando figuras como la conciliación y la transacción, que permiten a las partes en controversia llegar a un acuerdo frente al aspecto discutido, sin vulnerar el derecho a la justicia. De acuerdo con ello, las instituciones establecidas por el legislador en los preceptos demandados están dirigidas a todos aquellos contribuyentes que tengan una discusión o un litigio pendiente en materia tributaria y no a los deudores morosos y por ello no se viola ni el deber constitucional de contribuir al financiamiento de las cargas del Estado ni el principio de igualdad. En tal virtud, la DIAN le solicita a la Corte declarar exequibles los artículos demandados.

d. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Instituto remite al concepto que rindió en el expediente D-3436, sobre la constitucionalidad de los artículos 101 y 102 de la Ley 633 de 2000, respecto de los cuales la Corte, en la Sentencia C-992-01, se declaró inhibida para fallar porque a la fecha de la sentencia esas disposiciones ya habían perdido su fuerza normativa. En esa oportunidad el Instituto conceptuó que esas normas vulneraban los principios de igualdad y generalidad pues sólo se aplicaban, al igual que las normas ahora demandadas, a los contribuyentes que tenían controversias pendientes con la administración a la fecha de entrada en vigencia de la ley. Además, con base en citas doctrinarias, afirma que los artículos 98 y 99 ahora demandados vulneran también la presunción de legalidad de los actos administrativos de liquidación de impuestos o de imposición de sanciones tributarias.

e. Concepto del Procurador General de la Nación.

Los métodos alternativos de solución de conflictos tienen claro respaldo constitucional Artículo 116 de la Carta- y legal estatutario - Artículo 8º de la Ley Estatutaria de la Administración de Justicia -. Estos métodos se justifican en la medida en que son instrumentos que descongestionan los despachos judiciales y hacen más eficaz la administración de justicia. Como la ley tributaria es susceptible de generar diferencias de criterio entre la administración y los contribuyentes, cuando se trate de prestaciones

inciertas y discutibles, las controversias pueden ser objeto de acuerdo o conciliación siempre que se armonicen con el principio de legalidad del tributo pues la ley es el único marco en el que se puede conciliar y transigir. De lo contrario, se violaría el principio de indisponibilidad de las rentas tributarias. Por estas razones, el Procurador General le solicita a la Corte declarar exequibles los artículos 98 y 99 de la Ley 788 de 2002.

f. Consideraciones de la Corte Constitucional

a) El artículo 98 de la Ley 788 consagró una conciliación contencioso administrativa que procedía en los procesos de nulidad y restablecimiento del derecho promovidos contra una resolución de liquidación oficial de un tributo o contra una resolución que imponía una sanción. Había lugar a ella en condiciones diferentes, según que el proceso se encontrara en primera instancia o fuese de única instancia o se encontrara ante el Consejo de Estado, pero en todo caso ella debía perfeccionarse antes del día 31 de julio de 2003.

Por su parte, el artículo 99 de la Ley 788 consagró la terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios adelantados contra las personas a las que antes de la vigencia de la ley se les haya notificado requerimiento especial, pliego de cargos, liquidación de revisión o resolución que impone sanción. Esta transacción procedía por los porcentajes y en las condiciones indicadas en esa norma, pero siempre que ella se perfeccionara antes del 31 de julio de 2003.

b) Como ya lo recordó la Corte en este fallo, al contestar los cargos formulados contra el artículo 80 de la Ley 788, no puede emitirse un pronunciamiento de fondo cuando la demanda se dirige contra normas legales de efectos temporales que, para la fecha de emisión de la sentencia, han perdido su vigencia; mucho más si se trata de disposiciones que, *prima facie*, no resultan contrarias al Texto Superior.

En estas condiciones, como la conciliación contencioso administrativa tributaria y la terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios, consagradas en los artículos 98 y 99 de la Ley 788 de 2002, estuvieron vigentes hasta el 31 de julio de 2002, carece de sentido que la Corte emita un pronunciamiento de fondo. Y como no concurren las excepcionales circunstancias que permiten proferir un fallo de fondo aún en tales eventos, a Corte se inhibirá de fallar.

14. Cargos contra los artículos 105 y 117

a. Texto de las normas demandadas

Artículo 105. Por cada kilovatio/hora despachado en la bolsa de energía mayorista, el Administrador del Sistema de Intercambio Comerciales (ASIC), recaudará un peso (\$1.00) moneda corriente, con destino al Fondo de Apoyo Financiero para la energización de las zonas rurales interconectadas.

El valor será pagado por los dueños de los activos del STN y tendrá vigencia hasta el 31 de diciembre de 2009 y se indexará anualmente con el Índice de Precios al Productor (IPP) calculado por el Banco de la República. La Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG) adoptará los ajustes necesarios a la regulación vigente para hacer cumplir el artículo.

El Fondo conformado por estos recursos será administrado por el Ministerio de Minas y Energía, o por quien él deleque.

Parágrafo 1°. A partir de la vigencia de esta ley el Gobierno Nacional no podrá disponer de los recursos recaudados para fondos de apoyo a zonas no interconectadas e interconectadas creados en la Ley 633 de 2000 y en esta ley, para adquirir con ellos títulos de tesorería TES o cualquier otro tipo de bonos, ni podrá su ejecución ser aplazada ni congelada.

Parágrafo 2°. Son zonas no interconectadas para todos los efectos los departamentos contemplados en el artículo 309 de la Constitución Nacional más el Departamento del Chocó, el Departamento del Caquetá y el Departamento del Meta.

Artículo 117. Créase una sobretasa ambiental de cinco por ciento (5%) para las vías que afecten o se sitúen sobre parques naturales nacionales, parques naturales distritales, sitios Ramsar y/o reservas de biósfera.

La sobretasa será recaudada conjuntamente con el peaje por la entidad administradora de este y deberá consignarse a favor del Fonam (Fondo Nacional Ambiental) o la autoridad ambiental distrital, respectivamente, por trimestre vencido.

El total recaudado irá a una cuenta especial del Fonam o de la autoridad ambiental, respectivamente, con destino a la recuperación y preservación de las áreas afectadas por dichas vías.

b. Cargos formulados

Estas disposiciones crean unas tasas sin definir el sistema y el método para establecer los costos y beneficios y la forma de hacer su reparto y por ello vulneran el artículo 338 de la Carta. En ese sentido, el artículo 105 sólo determina la tasa, su destinación, los sujetos pasivos y su indexación anual y el artículo 117 se limita a establecer la tarifa, el destino y los sujetos pasivos del gravamen.

c. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El artículo 105 demandado se refiere al Fondo de Financiamiento para la Energización de las Zonas Rurales Interconectadas, que fue creado en la Ley 633 de 2000. Ésta, en el artículo 81 señala el método y el sistema que debe seguir el administrador del sistema de intercambios y por ello no vulnera el artículo 338 de la Carta. Por su parte, el artículo 117 demandado tampoco vulnera ese precepto constitucional pues creó una sobretasa ambiental indicando expresamente el monto -5%- que se aplica a la base gravable.

d. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Los artículos 105 y 117 no consagran tasas sino impuestos y son inexecutable por vulneración del artículo 338 de la Carta. El primero, porque falta la generalidad del sujeto

pasivo del impuesto que debe contener todo tributo, pese a que la destinación específica en él consagrada se adecua a una de las excepciones consagradas en el artículo 359 de la Carta. Y el segundo, porque no determina ni hace determinable el hecho generador y tampoco establece la base gravable.

Plantea el Instituto, remitiéndose a un concepto anterior, que el legislador no puede, so pretexto de crear una tasa, introducir un impuesto, irrespetando una distinción que la propia Constitución consagra y que exige responsabilidad y cumplimiento. De allí que, si el legislador pretendió crear una tasa pero lo hizo sin la observancia plena de los requisitos que la Constitución exige, la norma debe desaparecer del ordenamiento.

e. Concepto del Procurador General de la Nación.

El principio de legalidad de los tributos, establecido en el artículo 338 de la Carta, implica que la ley, las ordenanzas y los acuerdos que establezcan impuestos, tasas o contribuciones, deben fijar directamente sus elementos: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa. La Constitución permite que, en el caso de las tasas y las contribuciones, la autoridad administrativa fije las tarifas, siempre que establezca el sistema y el método para fijarlas; exigencia que se apoya en la necesidad de hacer determinable la obligación tributaria por medio de criterios claros y específicos que establezca el órgano de representación popular.

De acuerdo con ello, el artículo 105 no crea un tributo sino que precisa el sujeto pasivo del impuesto creado por el artículo 81 de la Ley 633 de 2000 y en éste concurren todos los elementos esenciales del impuesto. Por esta razón, el Procurador General le solicita a la Corte declarar exequible el artículo 105 de la Ley 788 de 2002.

De otro lado, el artículo 117 creó una sobretasa ambiental. Para ello definió el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho imponible y la tarifa mas no la base gravable. Por este motivo, se desconoce el principio de legalidad del tributo y por ello el Procurador General le solicita a la Corte declarar inexecutable el artículo 117 ya indicado.

f. Consideraciones de la Corte Constitucional

1) No existe claridad en cuanto a la índole del tributo consagrado en el artículo 105 de la Ley 788 de 2002. Para el actor se trata de una tasa que es inexecutable por no definir el sistema y el método para establecer los costos y beneficios y la forma de hacer el reparto. Para el Ministerio de Hacienda se trata de una norma que remite al Fondo de Financiamiento para la Energización de las zonas rurales interconectadas, creado por la Ley 633 de 2000 y no tiene problema de constitucionalidad alguno. Para el Instituto Colombiano de Derecho Tributario se trata de un impuesto, inexecutable, además, por carecer de la generalidad inherente a todo impuesto. Y para el Procurador General de la Nación se trata de una norma que precisa el sujeto pasivo del impuesto creado por el artículo 81 de la Ley 633 de 2000.

2) Para desatar la controversia suscitada, debe tenerse en cuenta que por medio de la Ley 633 de 2000 se expidieron normas en materia tributaria, se dictaron disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introdujeron normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial. Los artículos 81 a 84 de esta ley consagraron, en los siguientes términos, el tributo para la energización de

las zonas no interconectadas:

Artículo 81. Por cada kilovatio hora despachado en la Bolsa de Energía Mayorista, el administrador del sistema de intercambios comerciales (ASIC) recaudará un peso (\$1.00) m/cte., con destino al Fondo de Apoyo Financiero para la energización de las zonas no interconectadas. Este valor será pagado por los agentes generadores de energía y tendrá vigencia hasta el 31 de diciembre de 2007 y se indexará anualmente con el índice de precios al productor (IPP) calculado por el Banco de la República. La Comisión de Regulación de Energía y Gas (CREG) adoptará los ajustes necesarios a la regulación vigente para hacer cumplir este artículo.

Artículo 82. Naturaleza del Fondo de Apoyo Financiero para la Energización de las Zonas No Interconectadas. El Fondo de Apoyo Financiero para la Energización de las Zonas No Interconectadas es un fondo cuenta especial de manejo de recursos públicos y privados, sin personería jurídica, sujeto a las normas y procedimientos establecidos en la Constitución Política de Colombia, el Estatuto Orgánico del Presupuesto General de la Nación y las demás normas legales vigentes aplicables al mismo. A este Fondo también podrán ingresar los recursos provenientes del Presupuesto General de la Nación y los que canalice el Gobierno Nacional de diferentes fuentes públicas y privadas, nacionales e internacionales.

Artículo 83. Todos los recursos del Fondo de Apoyo Financiero para la Energización de las Zonas No Interconectadas se utilizarán para financiar planes, programas y proyectos de inversión destinados a la construcción e instalación de la infraestructura eléctrica que permitan la ampliación de la cobertura y satisfacción de la demanda de energía en las zonas no interconectadas.

Artículo 84. Los proyectos energéticos que presenten las entidades territoriales de las zonas no interconectadas del Sistema Eléctrico Nacional al Fondo Nacional de Regalías no serán afectados por impuestos o estampillas del orden territorial, y serán viabilizados por el Instituto de Planeación y Promoción de Soluciones Energéticas IPSE, el cual los inscribirá en el Banco de Proyectos de Planeación Nacional.

3) Esta Corporación ya tuvo la oportunidad de pronunciarse acerca de la índole del tributo consagrado en estas disposiciones. En efecto, mediante la Sentencia C-1179-01, M.P. Jaime Córdoba Triviño, se contestó una demanda dirigida contra el artículo 81 de la Ley 633 de 2000 por vulneración de los derechos de igualdad, justicia y equidad y por infracción del principio de unidad de materia. Para contestar los cargos formulados, la Corte recordó las diferencias existentes entre los impuestos, las tasas y las contribuciones como especies de tributos. Expuso:

...los impuestos, las tasas y las contribuciones parafiscales tienen una naturaleza particular que permite diferenciarlos claramente.

Los impuestos son prestaciones pecuniarias de carácter unilateral en cuanto no constituyen remuneración por prestaciones determinadas, son de carácter

obligatorio, carecen de destinación específica, su tarifa es definida por la autoridad de representación popular que las impone, hacen parte del presupuesto, se someten a control fiscal, su cuantía es la necesaria para el cubrimiento de los gastos públicos y son administrados por el Estado.

Por su parte, las tasas son prestaciones pecuniarias que constituyen remuneraciones de los particulares por los servicios prestados por el Estado en desarrollo de su actividad, sus tarifas son fijadas por autoridades administrativas, ellas no necesariamente comprenden el valor total del servicio prestado, hacen parte del presupuesto, se someten a control fiscal, su cuantía es proporcional al costo del servicio y son administrados por el Estado.

Finalmente, las contribuciones parafiscales son gravámenes obligatorios que no tienen el carácter de remuneración de un servicio prestado por el Estado, no afectan a todos los ciudadanos sino únicamente a un grupo económico determinado, tienen una destinación específica en cuanto se utilizan para el beneficio del sector económico que soporta el gravamen, no se someten a las normas de ejecución presupuestal y son administrados por órganos que hacen parte de ese mismo renglón económico.

Sobre esa base, la Corte pasó a determinar la naturaleza del tributo creado por el artículo 81 de la Ley 633 de 2000. Sobre el particular, indicó:

En ese marco, si se examina el gravamen consagrado en el Artículo 81 de la Ley 633 de 2000 se advierte que él tiene las siguientes características:

- Su sujeto pasivo son los generadores de energía.*
- Su sujeto activo es el Fondo de Apoyo Financiero para la energización de zonas no interconectadas.*
- Su agente recaudador es el administrador del sistema de intercambios comerciales.*
- Su hecho generador es la venta de kilovatios hora en la Bolsa de Energía Mayorista.*
- Su base gravable es la unidad del bien comercializado.*
- Su tarifa es un peso por cada kilovatio hora despachado anualmente e indexado con el índice de precios al productor.*

Luego, se comprende que el gravamen consagrado en el artículo 81 de la Ley 633 de 2000 no constituye ni un impuesto ni una tasa y si una contribución parafiscal.

No se trata de un impuesto porque no se cobra a todos los ciudadanos sino a un grupo económico determinado, en este caso a los generadores de energía eléctrica y porque tiene como destinación específica al Fondo de Apoyo

Financiero para la energización de las zonas no interconectadas. Estas circunstancias se oponen a la naturaleza de los impuestos pues éstos, entre otras cosas, se destacan por su universalidad y por su destinación a las arcas generales del Estado.

Tampoco se trata de una tasa pues no se está ante una contraprestación de los ciudadanos por un servicio que presta el Estado, ni el pago que realizan los generadores de energía guarda relación inescindible con los beneficios recibidos en razón de tal bien o servicio, ni puede decirse que ese pago no cubre el valor total del servicio prestado. Estos parámetros son contrarios a las tasas como especies de los tributos pues éstas se caracterizan fundamentalmente por constituir una contraprestación a cargo de los usuarios de un servicio público que presta el Estado, esto es, por su bilateralidad por oposición a la unilateralidad que identifica a los impuestos.

En realidad se trata de una contribución parafiscal pues es un gravamen obligatorio que sólo afecta a los generadores de energía eléctrica y tiene una especial afectación en cuanto, según los disponen los artículos 82 y 83 de la Ley 633, se destina a un fondo cuenta especial de manejo de recursos públicos y privados, sin personería jurídica y sujeto a las normas y procedimientos fijados en la Carta Política y en el Estatuto Orgánico del Presupuesto. A ese fondo pueden ingresar recursos procedentes del presupuesto y también los que canalice el Gobierno Nacional de fuentes públicas y privadas y se utiliza para financiar planes, programas y proyectos de inversión destinados a la construcción e instalación de la infraestructura eléctrica que permitan la ampliación de la cobertura y la satisfacción de la demanda de energía en las zonas no interconectadas.

Es cierto que originariamente las contribuciones parafiscales fueron una consecuencia de la realización de la faceta social del Estado de derecho que se explicaba por la necesidad de acceder a los recursos necesarios para financiar renglones económicos agrícolas y ganaderos pero ello no se opone a que unos nuevos sectores económicos sean incorporados al concepto tributario de parafiscalidad con la finalidad de imponerles cargas que sean administradas por esos sectores y que redunden en su beneficio. Mucho más si la estructura de los Estados modernos se orienta prioritariamente a garantizar la prestación de los servicios públicos esenciales para dotar a la vida en comunidad de unos estándares mínimos de calidad.

4) Ahora bien. A través del artículo 105 de la Ley 788 de 2002, el legislador tomó varias decisiones:

a) Creó un tributo similar al consagrado por los artículos 81 a 84 de la Ley 633 de 2000. En este caso se trata de una contribución parafiscal con destino al Fondo de Apoyo Financiero para la Energización de las zonas rurales interconectadas.

b) Dispuso que ese Fondo será administrado por el Ministerio de Minas y Energía o por quien él delegue.

c) Le proscribió al Gobierno Nacional disponer de los recursos recaudados para fondos

de apoyo a zonas no interconectadas o interconectadas para adquirir bonos y le proscribió también aplazar o congelar la ejecución de tales recursos.

d) Definió lo que debe entenderse por zonas no interconectadas.

5) En ese marco, debe precisarse que los elementos del tributo consagrado en el artículo 105 de la Ley 788 son los siguientes:

- El sujeto pasivo son los dueños de los activos del STN^[2].
- El sujeto activo es el Fondo de Apoyo Financiero para la energización de las zonas rurales interconectadas.
- El agente recaudador es el administrador del sistema de intercambios comerciales
- El hecho generador es la venta de kilovatios hora en la Bolsa de Energía Mayorista
- La base gravable es la unidad del bien comercializado
- La tarifa es un peso por cada kilovatio hora despachado anualmente e indexado con el índice de precios al productor

Lo expuesto hasta este momento permite desvirtuar la inferencia que realizan el Ministerio de Hacienda y el Procurador General de la Nación pues la nueva norma no está regulando aspectos del tributo consagrado en el artículo 81 de la Ley 633 de 2000, sino que, cosa muy distinta, está consagrando un tributo diferente. En efecto, la nueva disposición establece un tributo con varios elementos diversos de los de aquella contribución, como ocurre con el sujeto pasivo y el sujeto activo: Aquél ya no está determinado por los generadores de energía sino por los dueños de los activos del STN y éste ya no es el Fondo de Apoyo Financiero para la energización de las zonas no interconectadas sino el Fondo de Apoyo Financiero para la energización de las zonas rurales interconectadas. Tan clara es esta situación que las prohibiciones dirigidas al Gobierno Nacional consagradas en el parágrafo 1º, se extienden al fondo creado por la Ley 633 y también al fondo creado en el artículo 105 de la Ley 788.

6) Pues bien. Si se tienen en cuenta los elementos del tributo a que se ha hecho alusión, se advierte lo siguiente:

- Ese tributo no constituye un impuesto porque no se cobra a todos los ciudadanos sino a un grupo económico determinado: Los dueños de los activos del STN. Además, tiene una destinación específica: El Fondo de Apoyo Financiero para la energización de las zonas rurales interconectadas.
- Ese tributo tampoco es una tasa pues no se está ante una contraprestación de los ciudadanos por un servicio que presta el Estado. Menos aún, el pago que realizan los dueños de los activos del STN guarda relación con los beneficios recibidos en razón de tal bien o servicio.
- Se trata, entonces, de una contribución parafiscal pues es un tributo obligatorio que sólo afecta a los dueños de los activos del STN. Además, tiene una especial afectación pues,

como se indicó, se destina al Fondo de Apoyo Financiero para la energización de las zonas rurales interconectadas.

7) Por lo tanto, no sólo se trata de una contribución parafiscal, sino que, además, en ella concurren, como se ha visto, los elementos del tributo consagrados en el artículo 338 superior. Luego, el cargo planteado por el actor carece de fundamento: No tiene sentido que a una contribución creada por el legislador se le atribuya una índole distinta a la que efectivamente tiene y que, sobre esa base, se pretenda su declaratoria de inexecutable echando de menos elementos contrarios a su verdadera índole. En otros términos: Si lo que el legislador consagró fue una contribución parafiscal, no se puede atribuirle a ese tributo el carácter de impuesto o tasa y, a renglón seguido, plantear su inconstitucionalidad por carecer de la generalidad predicable de todo impuesto o por no definir el sistema y el método exigibles de toda tasa con miras a establecer los costos y beneficios inherentes a ella. Esto es obvio: Tratándose de una contribución parafiscal, no le son exigibles aquella generalidad, ni éstos sistema y método.

Sobre este punto, la Corte retoma lo expuesto en la Sentencia C-1179-01:

...un cargo de inconstitucionalidad contra una norma que consagre una contribución parafiscal debe tener en cuenta la naturaleza de ese gravamen y resaltar la contrariedad existente entre ella y el Texto Fundamental pues no es de recibo que, distorsionando la naturaleza de tal gravamen, se planteen vulneraciones a principios y derechos constitucionales que se infieren de una indebida lectura de esa institución.

Carece de lógica que se le atribuya a una contribución parafiscal la naturaleza de un impuesto o de una tasa para, a renglón seguido, afirmar que la norma que la consagra es inconstitucional porque no se atuvo a los límites que el constituyente le impuso al legislador en materia impositiva. Así, no tiene sentido que se afirme que el artículo demandado es inconstitucional por no portar la generalidad que caracteriza a todo impuesto, desconociendo que se trata de una contribución parafiscal que tiene, como elemento consustancial a su naturaleza, su carácter sectorial. Tampoco tiene sentido atribuirle al gravamen allí consagrado la índole de una tasa para luego reprochar que no concurre en ella la prestación correlativa a cargo del Estado pues bien se sabe que una contribución parafiscal no implica contraprestación por servicio alguno.

Entonces, como se trata de una contribución parafiscal en la que concurren los elementos del tributo consagrados en el artículo 338 del Texto Superior, la Corte declarará la inexecutable del artículo 105 de la Ley 788 de 2002.

8) Resta por considerar el cargo formulado contra el artículo 117 de la Ley 788 de 2002. Esta norma consagra una sobretasa ambiental y, de acuerdo con el actor, es inexecutable por no haber indicado el sistema y el método para establecer los costos y beneficios inherentes a ella y por no indicar la forma de hacer su reparto.

En este punto la Corte debe reiterar que el principio de legalidad de los tributos, establecido en el artículo 338 de la Carta, implica que la ley, las ordenanzas y los acuerdos que establezcan impuestos, tasas o contribuciones, deben fijar directamente sus

elementos: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa. Esta es una exigencia constitucional que resulta ineludible.

Ahora, si bien la Constitución permite que, en el caso de las tasas y las contribuciones, la autoridad administrativa fije las tarifas, ello sólo es posible siempre que la ley, las ordenanzas o los acuerdos establezcan el sistema y el método para fijarlas. Esta exigencia, como lo advierte el Ministerio Público, se apoya en la necesidad de hacer determinable la obligación tributaria por medio de criterios claros y específicos que establezca el órgano de representación popular.

9) No obstante lo expuesto, y ya que la Constitución no indicó en qué consistían el sistema y el método para la fijación de las tarifas de las tasas y contribuciones, es claro que se trata de que el legislador señale con claridad los principios a los que deben ceñirse las autoridades administrativas para la fijación de tales tarifas. Y tal exigencia puede cumplirla la ley de diversas maneras, sin que le sea exigible acudir a fórmulas sacramentales pues de lo que se trata no es de satisfacer formalismos sino de cumplir en ese campo el principio de legalidad del tributo señalando con claridad los parámetros a los que deben ceñirse las autoridades administrativas con miras a la fijación de la tarifa de una tasa o contribución.

De allí que esta Corporación haya indicado que, cuando se trata del control de constitucionalidad de una ley que fija el sistema y método para la determinación de una tarifa de esa índole, tales expresiones deben asumirse en sentido amplio y no restringido pues, de lo contrario, se limitaría indebidamente el alcance de la delegación consagrada en el artículo 338 superior (Sentencia C-482-96, Ms. Ps. Jorge Arango Mejía y Hernando Herrera Vergara).

10) El artículo de cuyo análisis se ocupa la Corte consagra una tasa ambiental. Este tipo de tasas, como se sabe, transmiten un costo a quienes se benefician con la utilización de recursos naturales y con su producto se financian las medidas correctivas que los ecosistemas requieren. Se trata, además, de una tasa que reviste el carácter de una renta nacional que revierte a la Nación o a los distritos. Lo primero ocurre en el caso de las vías que afecten o se sitúen sobre parques naturales nacionales, evento en el cual los recursos recaudados se consignan a favor del Fondo Nacional Ambiental. Y lo segundo ocurre en el caso de las vías que afecten o se sitúen sobre parques naturales distritales, evento en el cual las sumas recaudadas se consignan a favor de las autoridades ambientales distritales.

Si se analiza con detenimiento la sobretasa ambiental consagrada en la norma sometida a estudio, se encuentran los siguientes elementos:

a) Existe claridad en cuanto al sujeto pasivo. Se trata de los usuarios de las vías que afecten o se sitúen sobre parques naturales nacionales, parques naturales distritales, sitios Ramsar³¹ y/o reservas de biosfera que tengan a cargo la tasa de peaje.

b) Existe también claridad en cuanto al sujeto activo. Éste es el Fondo Nacional Ambiental, en el caso de la Nación, o la autoridad ambiental distrital respectiva, en el caso de los distritos.

c) Está también determinado el hecho generador. Consiste en el acceso a los parques

naturales nacionales o distritales, sitios Ramsar y/o reservas de biosfera por parte de quienes tengan a cargo la tasa de peaje.

d) Se conoce también la tarifa. Ha sido fijada en el 5%.

e) No se tiene conocimiento sobre la base gravable a la cual se le debe aplicar la tarifa establecida.

11) Como puede advertirse, entonces, no le asiste razón al actor en cuanto a que la norma acusada no ha fijado el sistema y método con base en los cuales las autoridades administrativas han de establecer la tarifa, pues, en lugar de ello, el legislador ha optado por establecer esa tarifa de manera directa.

No obstante, es claro que la sobretasa ha sido consagrada con claro desconocimiento del principio de legalidad del tributo previsto en el artículo 338 del Estatuto Tributario pues si bien se precisan el sujeto pasivo, el sujeto activo, el hecho generador y la tarifa, el legislador no ha determinado la base gravable. Nótese que la norma no consagra expresamente una sobretasa al peaje, como al parecer fue la intención del legislador, sino que se limita a consagrar una sobretasa y a indicar que ella será recaudada por las entidades administradoras del peaje. Y desde luego, una cosa es atribuir la competencia para el recaudo de una sobretasa y otra completamente diferente determinar la base que se ha de afectar con la tarifa fijada para ella.

Como se sabe, la base gravable es un elemento fundamental de todo tributo y debe ser fijado por la ley de manera clara e inequívoca. De lo contrario, se genera incertidumbre en cuanto al concepto al que se debe aplicar la tarifa con miras a la determinación de la sobretasa a cargo. Y esta práctica choca, de manera manifiesta, con el principio de legalidad del tributo como fundamento y límite de la potestad impositiva del Estado.

En estas condiciones, el legislador ha incumplido el mandato impuesto por el artículo 338 superior en el sentido de determinar con precisión los elementos del tributo, motivo suficiente para que la Corte declare la inexecutable del artículo 117 de la Ley 788 de 2002.

III. DECISIÓN

Con fundamento en las precedentes motivaciones, la Sala Plena de la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

PRIMERO. Declarar **EXEQUIBLE** el inciso segundo del artículo 5 de la Ley 788 de 2002, que modificó el artículo 566 del Decreto 624 de 1989, salvo la expresión “*en los términos que señale el reglamento*”, que se declara **INEXEQUIBLE**.

SEGUNDO. Declararse **INHIBIDA** para fallar sobre la demanda interpuesta contra el inciso segundo del artículo 828-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 9º de la Ley 788 de 2002.

TERCERO. Declarar **EXEQUIBLES** las expresiones “211 párrafo 4º”, “209” y “235 de la Ley 685 de 2001”, que hacen parte del artículo 14 de la Ley 788 de 2002.

CUARTO. Declarar **EXEQUIBLE** la expresión “188 párrafo 4º”, que hace parte del artículo 118 de la Ley 788 de 2002.

QUINTO. Declarar **EXEQUIBLE**, por los motivos expuestos en este pronunciamiento, el artículo 24 de la Ley 788 de 2002.

SEXTO. Declarar **EXEQUIBLE**, por los motivos expuestos en este pronunciamiento, el artículo 42 de la Ley 788 de 2002.

SÉPTIMO. Declarar **EXEQUIBLE**, por los motivos expuestos en este pronunciamiento, el artículo 43 de la Ley 788 de 2002.

OCTAVO. Declarar **EXEQUIBLE**, por los motivos expuestos en este pronunciamiento, el artículo 44 de la Ley 788 de 2002.

NOVENO. ESTARSE A LO RESUELTO en la Sentencia C-690 de 12 de agosto de 2003, en relación con los cargos formulados contra el artículo 260.9, el artículo 124.1 y el párrafo del artículo 408 del Estatuto Tributario, adicionados por los artículos 28, parcial, 82 y 83 de la Ley 788 de 2002.

DÉCIMO. Declarar **EXEQUIBLE** el artículo 50 de la Ley 788 de 2002.

UNDÉCIMO. Declarar **EXEQUIBLE** el inciso primero del artículo 55 de la Ley 788 de 2002.

DUODÉCIMO. Declarar **EXEQUIBLES** los incisos 5º y 6º del artículo 54 de la Ley 788 de 2002.

DÉCIMO TERCERO. Declarar **EXEQUIBLE** el artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

DÉCIMO CUARTO. ESTARSE A LO RESUELTO en la Sentencia C-485 del 11 de junio de 2003, en relación con los cargos formulados contra el artículo 60 de la Ley 788 de 2002.

DÉCIMO QUINTO. Declarar **EXEQUIBLE**, por el cargo formulado, el artículo 69 de la Ley 788 de 2002.

DÉCIMO SEXTO. Declarar **EXEQUIBLE**, por el cargo formulado, el artículo 70 de la Ley 788 de 2002.

DÉCIMO SÉPTIMO. Declarar **EXEQUIBLE**, por el cargo formulado, el artículo 71 de la Ley 788 de 2002.

DÉCIMO OCTAVO. Declarar **EXEQUIBLE**, por el cargo formulado, el artículo 72 de la Ley 788 de 2002.

DÉCIMO NOVENO. Declarar **EXEQUIBLE**, por el cargo formulado, el artículo 73 de la

Ley 788 de 2002.

VIGÉSIMO. Declarar **EXEQUIBLE**, por el cargo formulado, el artículo 74 de la Ley 788 de 2002.

VIGÉSIMO PRIMERO. Declarar **INEXEQUIBLE** el artículo 80 de la Ley 788 de 2002.

VIGÉSIMO SEGUNDO. Declarar **INEXEQUIBLE** el artículo 85 de la Ley 788 de 2002.

VIGÉSIMO TERCERO. Declarar **INEXEQUIBLE** el artículo 101 de la Ley 788 de 2002.

VIGÉSIMO CUARTO. Declarar **INEXEQUIBLE** el artículo 102 de la Ley 788 de 2002.

VIGÉSIMO QUINTO. Declarar **INEXEQUIBLE** el artículo 103 de la Ley 788 de 2002.

VIGÉSIMO SEXTO. Declarar **INEXEQUIBLE** el artículo 107 de la Ley 788 de 2002.

VIGÉSIMO SÉPTIMO. ESTARSE A LO RESUELTO en la sentencia C-574 del 15 de julio de 2003, en relación con el cargo formulado contra el artículo 112 de la Ley 788 de 2002.

VIGÉSIMO OCTAVO. Declararse **INHIBIDA** para fallar sobre la demanda instaurada contra los artículos 98 y 99 de la Ley 788 de 2002.

VIGÉSIMO NOVENO. Declarar **EXEQUIBLE** el artículo 105 de la Ley 788 de 2002.

TRIGÉSIMO. Declarar **INEXEQUIBLE** el artículo 117 de la Ley 788 de 2002.

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

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ
Presidente

JAIME ARAUJO RENTERÍA
Magistrado

ALFREDO BELTRÁN SIERRA
Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA
Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO
Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL
Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA
Magistrado

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT
Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS
Magistrado

IVÁN HUMBERTO ESCRUCERÍA MAYOLO
Secretario General (E)

Salvamento de voto a la Sentencia C-1114/03

SENTENCIA INHIBITORIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Corte debió integrar una unidad normativa para evitar fallo inhibitorio (Salvamento de voto)

INTEGRACION UNIDAD NORMATIVA-Persigue evitar fallos inhibitorios (Salvamento de voto)

SENTENCIA INHIBITORIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Desde la perspectiva del derecho viviente se debió conformar unidad normativa y pronunciarse de fondo (Salvamento de voto)

Referencia: expediente D-4585

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 5, 9, 14, 24, 28, 42, 43, 44, 50, 54, 55, 59, 60, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 80, 82, 83. 85,98, 99, 101,102, 103,107,112 y 117 de la Ley 788 de 2002 *“por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones”*.

Magistrado Ponente:

Dr. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Con el debido respeto salvamos parcialmente el voto en el asunto de la referencia, pues aunque compartimos las otras decisiones de la mayoría, nos apartamos en lo concerniente a la inhibición para pronunciarse respecto de la demanda incoada en contra del artículo 9° de la Ley 788 de 2002, que adicionó el artículo 828-1 del Estatuto Tributario con un segundo inciso. Estimamos que la Corte ha debido proferir un fallo de fondo declarando la exequibilidad de la disposición acusada.

Como se acaba de decir, el artículo 9° de la Ley 788 de 2002 adicionó el artículo 828-1 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario) con un segundo inciso, de manera que a partir de la vigencia de aquella Ley el texto completo de esta última norma es el siguiente:

“Artículo 828-1. (Adicionado por el artículo 83 de la Ley 6ª de 1992 y por el artículo 9° de la Ley 788 de 2002°). **Vinculación de deudores solidarios.** La vinculación del deudor solidario se hará mediante la notificación del mandamiento de pago. Éste deberá librarse determinando individualmente el monto de la obligación del respectivo deudor y se notificará en la forma indicada en el artículo 826 del estatuto tributario.

“Los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales.”

La acusación contra el segundo inciso aducía que, como consecuencia de lo regulado por él, los deudores solidarios y subsidiarios quedaban excluidos del proceso administrativo de determinación de la obligación tributaria, que se lleva a cabo previamente al proceso de cobro coactivo; exclusión que tenía el alcance de vulnerar su derecho al debido proceso administrativo, por lo cual la norma resultaba contraria al artículo 29 de la Constitución Política.

La Corte se inhibió de proferir un fallo de fondo al considerar que el cargo esgrimido en contra del inciso acusado no se refería al alcance normativo de la disposición. Es decir, estimó que de dicho inciso no se infería que los deudores solidarios estuvieran excluidos del proceso de determinación de la obligación tributaria, como lo alegaba el demandante. En tal virtud, como la acusación de inconstitucionalidad partía de la base de un alcance regulador que la disposición no tenía, o que no era posible deducir de su lectura, se presentaba una ineptitud sustancial en la formulación del cargo, defecto que obligaba a la Corte a proferir un fallo inhibitorio en relación con el mismo.

Los suscritos no compartimos las consideraciones que llevaron a esa determinación, por lo cual, respecto de ella, salvamos parcialmente nuestro voto. En efecto, si bien es cierto que para la cabal comprensión del inciso acusado se hacía necesario integrar una unidad normativa con el primer inciso del artículo 828-1 del E.T, que no había sido acusado, también lo es que nada impedía a la Corte conformar tal unidad, como en muchas ocasiones similares lo ha hecho, y evitar de esta manera el proferir un fallo inhibitorio. Es más, la propia ley autorizaba para proceder de esa manera, pues el artículo 6° del Decreto 2067 de 1991 dispone que *“la Corte se pronunciará de fondo sobre todas las normas demandadas y podrá señalar en la sentencia las que, a su juicio, conforman unidad normativa con aquellas otras que declara inconstitucionales”*.

Esta posibilidad de integrar la unidad normativa, cuando no es posible pronunciarse

respecto de una norma expresamente demanda sin referirse también a la constitucionalidad de otras disposiciones con las cuales se encuentra íntimamente relacionada, persigue justamente evitar los fallos inhibitorios. Los suscritos estimamos que acudiendo a esta posibilidad, la Corte hubiera podido declarar la constitucionalidad de todo el artículo 828-1 del Estatuto Tributario, respecto del cargo formulado en la demanda.

Ciertamente el referido artículo, íntegramente considerado, regula el momento y la forma en la cual los deudores solidarios o subsidiarios deben ser vinculados al proceso de cobro coactivo de las obligaciones tributarias. Al respecto señala: (i) que tal vinculación se hará *“mediante la notificación del mandamiento de pago”*; (ii) que la forma de esa notificación será la señalada en el artículo 826 del E.T.; (iii) que el mandamiento de pago deberá librarse *“determinando individualmente el monto de la obligación del respectivo deudor”*. Por su parte el segundo inciso precisa que el título ejecutivo con base en el cual se profiere el mandamiento que se le notifica al deudor solidario es el mismo título ejecutivo que se ha proferido contra el deudor principal.

A juicio de los suscritos, lo regulado por la disposición en sus dos incisos tiene un sentido regulante completo, propio y autónomo; y aunque la norma no se refiere al momento en el cual los deudores solidarios o subsidiarios deben ser vinculados al proceso de determinación de las obligaciones tributarias, sino únicamente a la oportunidad y forma de vincularlos al proceso de cobro coactivo, lo cierto es que una larga historia jurisprudencial vertida por el h. Consejo de Estado^[4], incluso después de la expedición de la Ley 788 de 2003, daba cuenta claramente de que de la interpretación de esta disposición tanto el máximo Tribunal de lo Contencioso como la propia Administración tributaria^[5] habían entendido que la ley no confería a los deudores solidarios el derecho de ser citados al mencionado proceso de determinación de las obligaciones tributarias. Es más, para garantizar a dichos deudores el ejercicio del derecho de defensa en esa etapa del procedimiento administrativo, el h. Consejo de Estado había sentado una teoría según la cual, antes de vincular a los deudores solidarios al proceso de cobro coactivo, era necesario proferir un título ejecutivo independiente respecto de cada uno de ellos. Postura judicial que justamente motivó la expedición del segundo inciso de la disposición, cuyo objeto claramente fue el dar al traste con aquella posición del Consejo.

Así, desde la perspectiva del “derecho viviente”, doctrina que acoge la exégesis dinámica de las normas y sostiene que cuando la interpretación que la jurisprudencia y la doctrina hacen de la ley representa una orientación definida es deber del juez tenerla en cuenta, la norma acusada, una vez conformada la unidad normativa, sí decía lo que el demandante le achacaba, por lo cual la Corte, a fin de dar efectividad al derecho de participación ciudadana en el control de la constitucionalidad de las leyes, ha debido pronunciarse de fondo, para aclarar que la norma no era inexecutable, ni violaba el derecho de defensa de los deudores solidarios o subsidiarios, toda vez que la vinculación de los mismos al proceso administrativo de determinación de las obligaciones tributarias se rige por las normas generales sobre vinculación de terceros a procesos administrativos iniciados de oficio, y contenidas especialmente en el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, aplicable por expresa indicación del artículo primero *ibidem*.

En los términos anteriores dejamos consignadas las razones de nuestra discrepancia.

Fecha *ut supra*,

MARCO GERARDO MONROY CABRA
Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL
Magistrado

EDUARDO MONTEALEGRE LYNNET
Magistrado

**ACLARACIÓN Y SALVAMENTO PARCIAL DE VOTO DEL MAGISTRADO MANUEL
JOSE CEPEDA ESPINOSA A LA SENTENCIA C-1114 de 2003**

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-No puede anular el principio democrático
(Aclaración y salvamento parcial de voto)

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Aspectos principales (Aclaración y
salvamento parcial de voto)

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Implicaciones es el control constitucional
(Aclaración y salvamento parcial de voto)

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Interpretación restringida haría nugatoria e
inoperante la actividad legislativa (Aclaración y salvamento parcial de voto)

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Interpretación menos rigurosa (Aclaración y
salvamento parcial de voto)

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Vínculo teleológico mínima conexión
instrumental (Aclaración y salvamento parcial de voto)

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Exequibilidad de disposiciones a pesar de
no existir un mínimo vínculo con ingresos o recaudos (Aclaración y salvamento
parcial de voto)

PRINCIPIO DEMOCRATICO-Límites del principio de unidad de materia (Aclaración
y salvamento parcial de voto)

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Con una mínima relación es procedente la
exequibilidad (Aclaración y salvamento parcial de voto)

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Cambio en su contenido (Aclaración y
salvamento parcial de voto)

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-El mandato de optimización es un limitante
al Congreso para adelantar iniciativas (Aclaración y salvamento parcial de voto)

Referencia: expediente D-4585

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 5, 9, 14 parcial, 24 parcial, 28 parcial, 42, 43, 44, 50, 54 incisos 5º y 6o, 55 parcial, 59, 60, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 80, 82, 83, 85, 98, 99, 101, 102, 103, 105, 107, 112, 117 y 118 parcial de la Ley 788 de 2002 “por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial, y se dictan otras disposiciones”

Actor: Humberto Longas Londoño

Magistrado Ponente:

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Suscribí gran parte de la sentencia C-1114 de 2003 por cuanto comparto la mayoría de las decisiones adoptadas. No obstante, con el debido respeto, presento aclaración de voto en cuanto a la decisión de declarar inexecutable el artículo 85 y salvo el voto respecto de la declaratoria de inexecutable del artículo 107, ambos de la Ley 788 de 2002.

1. La jurisprudencia de la Corte acerca del principio de unidad de materia es extensa y clara. En efecto, esta Corporación ha reiterado de manera sistemática la Sentencia C-025 de 1993 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz), en la cual se sostuvo que “[l]a interpretación del principio de **unidad de materia** no puede rebasar su finalidad y terminar por anular el **principio democrático**, significativamente de mayor entidad como valor fundante del Estado Colombiano. Solamente aquellos apartes, segmentos o proposiciones de una ley respecto de los cuales, razonable y objetivamente, no sea posible establecer una relación de conexidad causal, lógica, temática o sistémica con la materia dominante de la misma, deben rechazarse como inadmisibles si están incorporados en el proyecto o declararse inexecutable si integran el cuerpo de la ley”.

El aparte citado contiene los dos aspectos principales sobre los cuales ha evolucionado la jurisprudencia constitucional sobre la unidad de materia, a saber (i) el principio de unidad de materia no puede anular el principio democrático y (ii) sólo debe retirarse del ordenamiento jurídico una disposición normativa cuando sea razonable y objetivamente imposible establecer una relación de conexidad causal, lógica, temática o sistémica entre dicha disposición y la ley a la cual pertenece^[6], debido a que el texto del artículo 158 de la Constitución sólo proscribe las disposiciones “que no se relacionen con ella” de tal manera que si existe “alguna” relación, prevalece el principio democrático y el respeto por la libertad de configuración del legislador.

2. Por otro lado, en la Sentencia C-540 de 2001 (M.P. Jaime Córdoba Triviño), se subrayó que “el principio de unidad de materia también tiene implicaciones en el ámbito del **control constitucional**. Cuando los tribunales constitucionales entran a determinar si una ley ha cumplido o no con el principio de unidad de materia deben ponderar también el principio democrático que alienta la actividad parlamentaria y en esa ponderación pueden optar por ejercer un control de diversa intensidad. Esto es, el alcance que se le reconozca al principio de unidad de materia tiene implicaciones en la intensidad del

control constitucional pues la percepción que se tenga de él permite inferir de qué grado es el rigor de la Corte al momento del examen de las normas. Así, si se opta por un control rígido, violaría la Carta toda norma que no esté directamente relacionada con la materia que es objeto de regulación y, por el contrario, si se opta por un control de menor rigurosidad, sólo violarían la Carta aquellas disposiciones que resulten ajenas a la materia regulada. La Corte estima que un control rígido desconocería la vocación democrática del Congreso y sería contrario a la cláusula general de competencia que le asiste en materia legislativa. Ante ello, debe optarse por un control que no se incline por un rigor extremo pues lo que impone el principio de unidad de materia es que exista un núcleo rector de los distintos contenidos de una Ley y que entre ese núcleo temático y los otros diversos contenidos se presente una relación de conexidad determinada con un criterio objetivo y razonable" (subrayado fuera de texto).

Con posterioridad a dicho pronunciamiento, la Corte indicó en la Sentencia C-778 de 2001 (M.P. Jaime Araujo Rentería) que "una interpretación excesivamente restringida haría nugatoria e inoperante la actividad legislativa, que constituye el pilar fundamental de la democracia, dentro de nuestro Estado social de derecho^[7]. De esta forma, la aplicación del citado principio no puede obedecer a un criterio rígido que lleve a ignorar las relaciones sustanciales entre normas que aparentemente regulan aspectos diversos, pero cuyos contenidos pueden estar relacionados por la finalidad que se persigue, o por las razones de hecho que conducen al legislador a incluir dentro de un mismo cuerpo normativo disposiciones que, a primera vista, pueden parecer inconexas^[8]" (subrayado fuera de texto).

Y luego, en la Sentencia C-1025 de 2001 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa) la Corte precisó que "para respetar el amplio margen de configuración legislativa del órgano constitucionalmente competente para hacer las leyes y para diseñar las políticas públicas básicas de orden nacional, la intensidad con la cual se analiza si se viola o no el principio de unidad de materia, es de nivel bajo en la medida en que, si es posible encontrar alguna relación entre el tema tratado en un artículo y la materia de la ley, entonces la disposición acusada es, por ese concepto, exequible. Tal relación no tiene que ser directa, ni estrecha. Lo que la Constitución prohíbe es que 'no se relacionen' los temas de un artículo y la materia de la ley (art. 158 de la C.P.) y al demandante le corresponde la carga de señalar que no hay relación alguna" (subrayado fuera de texto).

3. El alcance del principio de unidad de materia se hace también evidente en las oportunidades en las cuales la Corte ha declarado la exequibilidad de disposiciones que no guardan un nexo directo o evidente con los cuerpos normativos a los cuales pertenecen, porque ha concluido que la existencia de una conexión instrumental, de la cual se deriva un vínculo teleológico por ejemplo, es suficiente para que haya alguna relación entre la disposición y la ley.

A continuación se citan tres ejemplos tomados del ámbito tributario en los cuales la Corte conoció de demandas contra disposiciones que no regulaban tributos, las cuales fueron acusadas de vulnerar el principio de unidad de materia, dado que se encontraban en leyes cuya materia predominante era la tributaria. En los tres casos la Corte desestimó el cargo y declaró exequibles las normas, a pesar de no versar sobre ingresos o recaudo. En el primer caso, que se recuerda a manera de ejemplo, la Corte sostuvo que el monopolio de Ecopetrol en la distribución de combustible importado contribuye a luchar contra el contrabando y por ende contra la evasión tributaria. En efecto, en la Sentencia

C-714 de 2001 (M.P. Rodrigo Escobar Gil, S.V. Alfredo Beltrán Sierra, Jaime Córdoba Triviño y Clara Inés Vargas Hernández^[9]), la Corte declaró la exequibilidad del artículo 86 de la Ley 633 de 2000 "por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la rama judicial". El texto del artículo acusado era el siguiente:

"Artículo 86. La distribución de combustible importado se realizará exclusivamente a través de Ecopetrol acorde con la reglamentación que expida el Gobierno Nacional".

La Corte sostuvo que dicha disposición no vulneraba el principio de unidad de materia, de acuerdo con los argumentos que se citan a continuación:

"El contenido esencial de la Ley 633 de 2000 se centra en la regulación de materias tributarias. Pero para poder dilucidar la extensión de este concepto es necesario establecer su significado preciso.

"La materia tributaria está compuesta por todas aquellas normas mediante las cuales el Estado establece, las fuentes generadoras de los ingresos necesarios para atender sus gastos (obligación tributaria a cargo de los asociados), los mecanismos para su recaudación y control, así como la manera en que serán empleados los recursos recaudados.

"Con relación al contenido de las normas tributarias, la Corte ha señalado:

"Las normas fiscales se orientan primariamente a asegurar al Estado los recursos necesarios para poder cumplir adecuadamente sus funciones (poder impositivo) y a regular la manera como las autoridades emplean esos recursos (políticas de gasto)."^[10]

"De acuerdo con lo anterior, el contenido de las normas tributarias se refiere no sólo a los ingresos del Estado y a su forma de recaudo, sino que abarca también las políticas de gasto. No obstante, respecto de este último aspecto es necesario precisar que pese a la amplitud de la materia tributaria, no es viable llegar al extremo de afirmar que todas aquellas normas que generan gasto son normas fiscales y que guardan, por consiguiente, conexidad temática con la materia tributaria. Así por ejemplo, cuando la Corte efectuó el análisis de constitucionalidad de normas pensionales incluidas en una reforma tributaria pasada, Ley 6 de 1992, expresó que no es posible sostener que una ley tributaria o de endeudamiento público pueda regular cualquier tema jurídico siempre y cuando éste implique un gasto estatal, argumento que resultaría absurdo por la amplitud casi ilimitada de las materias que podrían comprenderse dentro de tal criterio.^[11]

"A continuación es preciso analizar el contenido de la Ley 633 de 2000, con el objeto de determinar su amplitud temática. En el capítulo Primero se reguló el tema concerniente al gravamen a las transacciones financieras. Luego, se desarrollan las modificaciones introducidas a los impuestos de carácter nacional, dedicando los artículos 4 a 23 al Impuesto sobre la Renta, y los

artículos 24 a 37 al Impuesto sobre las Ventas. El último acápite fue titulado "*otras disposiciones*", y en él se incluyen normas que desarrollan diversos aspectos. A manera de ejemplo pueden citarse las normas sobre la fiscalización y control de tributos, la tasa por prestación de servicios aduaneros (artículo 56), las relativas al fondo de vivienda de interés social (artículos 63 a 73), normas sobre el pago de aportes parafiscales en materia de seguridad social (artículo 99), métodos alternos de solución de conflictos en materia tributaria (artículos 101 y 102), entre otros. La norma demandada hace parte de este capítulo.

"4. El caso concreto.

"Para el análisis del caso concreto debe la Corte determinar si el artículo 86 demandado guarda una relación razonable con el título y con el contenido de la Ley 633 de 2000

"El artículo 86 establece un monopolio estatal, al determinar que la distribución de combustible importado se hará de manera exclusiva a través de Ecopetrol. A primera vista, la norma además de consagrar un monopolio como ya se anotó, desarrolla un tema relacionado con la política petrolera y aduanera del país, asunto este último que tiene una relación de conexidad con la materia tributaria propia de la Ley, como a continuación se expone:

"- Si se analiza el espíritu de la norma, se descubre que ella fue creada con el fin primordial de evitar la evasión tributaria, en especial en las zonas de frontera en donde la única forma de controlar la venta de gasolina de contrabando que obviamente es comercializada a más bajo precio, es concentrando su distribución en la empresa estatal.

"- Esta norma entonces, no constituye una innovación que apareció de manera súbita en la Ley 633 de 2000, sino que por el contrario ha estado presente en reformas tributarias anteriores, como fue el caso del artículo 100 de la Ley 488 en la que se autoriza a los gobernadores de las zonas fronterizas para celebrar contratos con Ecopetrol para distribución de combustibles derivados del petróleo, importados de países vecinos. Sobre la importancia de la norma en comento, y su idoneidad para evitar el contrabando, la Corte afirmó:¹²¹

"Dadas las características del mercado de combustibles en las zonas de frontera, donde se dan las circunstancias propicias para el contrabando de combustibles, habida cuenta del valor de éstos en el mercado, y de su precio, que por la carga tributaria que soportan en nuestro país es superior al que se (sic) en los países vecinos, es válida y necesario que el Estado colombiano intervenga para asegurar que la distribución del combustible en dichas regiones por parte de empresas nacionales; así se otorgan las garantía mínimas que permitan equiparar los precios con los de los países vecinos. Esto no sólo facilita enfrentar eficazmente el contrabando, sino que también fomenta la cooperación e integración entre los países vecinos".

"- Como puede observarse, la norma acusada constituye un instrumento eficaz para la lucha contra el contrabando, fenómeno que afecta la recaudación de tributos por parte del Estado, y cuya erradicación por elementales razones forma parte de la política tributaria del país, susceptible de ser desarrollada en las normas que hagan parte, de leyes en materia tributaria.

"- De lo anterior puede concluirse que la norma cuestionada guarda no sólo una conexidad temática con el título y las demás disposiciones de la ley, (referentes a materias tributarias), sino que comparte con la mismas una relación de conexidad teleológica, ya que lo que se busca a través de todo el articulado de la Ley 633 de 2000, es precisamente consagrar los medios e instrumentos para proveer al Estado colombiano, de los recursos necesarios para satisfacer las necesidades de los asociados. La disposición acusada, al prevenir el deterioro de las finanzas nacionales y territoriales derivadas del contrabando de combustibles, apunta en esa misma dirección, razón por la cual no prospera el cargo del demandante contra el artículo 86 de la Ley 633 de 2000 por violación del artículo 158 superior" (subrayado fuera de texto).

Más adelante, en la Sentencia C-809 de 2001 (M.P. Clara Inés Vargas Hernández) declaró, entre otras, la exequibilidad del artículo 119 de la Ley 633 de 2000 –acusado de vulnerar el principio de unidad de materia–, cuyo texto cito a continuación:

Artículo 119. A partir de la vigencia fiscal de 2001 las apropiaciones previstas en el presupuesto de gastos del Ministerio de Minas y Energía, el Fondo Nacional de Regalías y Cormagdalena asociadas al Plan de Inversiones de la Costa Atlántica, se ubicarán en el presupuesto del servicio de la deuda. Para ello el Ministro de Hacienda y Crédito Público-Dirección General del Presupuesto y el Departamento Nacional de Planeación harán los ajustes correspondientes en el anexo del decreto de liquidación del presupuesto para el año 2001 (subrayas fuera de texto).

La Corte adujo lo siguiente en defensa de la norma acusada:

Para el demandante el contenido normativo de los artículos 80 a 83 y 119 de la Ley 633 de 2000, es ajeno a la temática tributaria que desarrolla ese ordenamiento legal, motivo por el cual deben ser declarados inconstitucionales por violación del principio de unidad de materia regulado en el artículo 158 Fundamental.

La Corte encuentra infundado el cargo, por las siguientes razones:

En forma reiterada la jurisprudencia de esta Corporación ha expresado que la infracción al principio constitucional de la unidad de materia se presenta cuando objetiva y razonablemente no es posible establecer un nexo de naturaleza temática, sistemática, ideológica o finalística entre determinada proposición jurídica y la materia dominante del ordenamiento legal del cual

forma parte.

En el caso particular de la Ley 633 de 2000, tal como lo anuncia su título, sus prescripciones están encaminadas a adoptar normas en materia tributaria, expedir disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social e introducir normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial.

Según lo consignado en los antecedentes legislativos de la citada ley, la razón fundamental que motivó la presentación de la iniciativa por parte del Gobierno estriba en el creciente desequilibrio de las finanzas públicas, considerado como un factor crítico en el deterioro de las condiciones económicas del país durante los últimos años, cuya necesidades de financiación tornaron más vulnerable nuestra economía a los choques externos de los finales de los años noventa.

Frente a esta situación se adoptó un plan de ajuste a tres años con el fin de equilibrar paulatinamente las cuentas fiscales, estabilizar el nivel de la deuda pública, restablecer la credibilidad y encauzar la economía del país por la senda del crecimiento. Según el Ejecutivo, si bien esta estrategia devolvió la confianza en la estabilidad macroeconómica, se hacía necesario adoptar reformas estructurales relacionadas con el ineficiente sistema tributario, a través de medidas de fondo que ayuden a fortalecer las finanzas de la nación.

En la exposición de motivos del proyecto de ley, el Ejecutivo también se refiere al déficit fiscal y su financiación en los años noventa, situación que en su parecer tiende a acelerarse y volverse potencialmente explosiva al iniciarse el nuevo siglo, no obstante su carácter estructural debido a que su causa está asociada al crecimiento desproporcionado del gasto público en relación con los ingresos. Para enjugar este déficit ha sido necesario endeudarse cada vez más, determinando que el servicio de la deuda haya alcanzado proporciones importantes dentro del gasto total. Por ello la solución no podía aplazarse, puesto que se prolongaría la situación de crisis, al tiempo que generarían efectos perturbadores en la tasa de interés y en la inversión.

El Ejecutivo argumentó igualmente que aún cuando en los últimos años se han realizado cinco reformas tributarias con el fin de corregir este déficit, su financiación ha dependido básicamente de recursos esporádicos provenientes de empresas del Estado, de las privatizaciones, las licencias de explotación privada de las telecomunicaciones y del crédito, lo cual es claramente desventajoso pues estas fuentes son inciertas y le otorgan un alto grado de vulnerabilidad a las finanzas públicas y a la economía.

Finalmente, en la exposición de motivos se señalan expresamente los objetivos fundamentales de la iniciativa, a saber:

* Contribuir en la búsqueda de una solución de carácter estructural para resolver el grave problema del desbalance de las finanzas públicas.

* Construir un sistema tributario, con bases gravables amplias y tarifas menores a las actuales, con el propósito de que la carga fiscal se distribuya más equitativamente entre los contribuyentes y se eliminen ineficiencias asociadas con tratamientos impositivos preferenciales.

* Reducir la brecha de evasión y morosidad tributaria hoy existentes.

* Reactivar la actividad empresarial del sector real de la economía.

* Simplificar la administración de los pequeños contribuyentes y eliminar los factores de competencia desleal.^[13]

Bajo estos supuestos, se tiene que los artículos acusados observan la debida relación de conexidad con la materia y los propósitos perseguidos con la expedición de la Ley 633 de 2000. Veamos porqué:

[...]

- El artículo 119 contiene medidas de orden presupuestal relacionadas con la ubicación que a partir de la presente vigencia fiscal tienen las apropiaciones previstas en el presupuesto de gastos del Ministerio de Minas y Energía, el Fondo Nacional de Regalías y Cormagdalena asociadas al plan de inversiones de la costa atlántica, determinación que también está en consonancia con la temática y la teleología de la Ley 633 de 2000 (subrayas fuera de texto).

De igual manera, en la Sentencia C-669 de 2002 (M.P. Alvaro Tafur Galvis) la Corte declaró la exequibilidad de los artículos 227 y 228 de la Ley 685 de 2001 "por la cual se expide el Código de Minas y se dictan otras disposiciones". Los artículos acusados hacen parte del Capítulo XXII "Aspectos Económicos y Tributarios" de la ley referida y presentan el siguiente contenido:

Artículo 227. La Regalía. De conformidad con los artículos 58, 332 y 360 de la Constitución Política, toda explotación de recursos naturales no renovables de propiedad estatal genera una regalía como contraprestación obligatoria. Esta consiste en un porcentaje, fijo o progresivo, del producto bruto explotado objeto del título minero y sus subproductos, calculado o medido al borde o en boca de mina, pagadero en dinero o en especie. También causará regalía la captación de minerales provenientes de medios o fuentes naturales que técnicamente se consideren minas.

En el caso de propietarios privados del subsuelo, estos pagarán no menos del 0.4% del valor de la producción calculado o medido al borde o en boca de mina, pagadero en dinero o en especie. Estos recursos se recaudarán y distribuirán de conformidad con lo dispuesto en la Ley 141 de 1994. El Gobierno reglamentará lo pertinente a la materia.

Artículo 228. Estabilidad de las regalías. El monto de las regalías y el sistema para liquidarlas y reajustarlas, serán los vigentes a la época del contrato de concesión y se aplicarán durante toda su vigencia. Las modificaciones que sobre estas materias adopte la ley, sólo se aplicarán a los contratos que se celebren y perfeccionen con posterioridad a su promulgación.

Esta Corporación argumentó, con razón, que los artículos citados se ajustaban a la Constitución porque no existen clasificaciones rígidas que, *a priori*, exijan que una determinada materia sólo puede ser abordada en una ley especial. Dijo la Corte:

"En efecto, dado que la ley 685 de 2001 tiene como objeto la regulación de las relaciones jurídicas del Estado con los particulares y las de estos entre sí, por causa de los trabajos y obras de la industria minera en sus fases de prospección, exploración, construcción y montaje, explotación, beneficio, transformación, transporte y promoción de los minerales que se encuentren en el suelo o el subsuelo, ya sean de propiedad nacional o de propiedad privada y que los artículos 227 y 228 acusados se ocupan de fijar las reglas generales concernientes a las regalías que se causan por la explotación de los recursos mineros, así como a la situación particular de los propietarios privados del subsuelo, es claro que el contenido de dichos artículos se enmarca dentro de los objetivos fijados en la norma y son instrumentos para su desarrollo.

"Conviene señalar además que los artículos 227 y 228 bajo examen se ubican dentro del capítulo XXII de la Ley sobre "Aspectos económicos y tributarios"^[14], y que las modificaciones que fueron introducidas en el debate parlamentario a los textos inicialmente propuestos por el Gobierno mantuvieron la unidad temática con el objeto de la ley y con la del capítulo a que se ha hecho referencia^[15].

"En relación con la afirmación de la demandante y de quienes coadyuvan la demanda en el sentido que las disposiciones aludidas se refieren a temas reservados por el Constituyente a leyes especiales, la Corte recuerda que la competencia asignada al Legislador en un determinado tema no se agota con la expedición de una sola ley y que del artículo 150 in fine y de los artículos 360 y 361 que éstos invocan solamente se desprende la asignación de competencia al legislador en los temas a que ellos se refieren.

"Con base en las anteriores consideraciones la Corte concluye que en el presente caso no se viola el principio de unidad de materia, por lo que no puede prosperar el cargo planteado en este sentido y así se señalará en la parte resolutive de la sentencia" (subrayado fuera de texto).

4. En conclusión, el principio democrático constituye un límite en la interpretación del principio de unidad de materia. Por ello ha dicho la Corte que "una interpretación excesivamente restringida haría nugatoria e inoperante la actividad legislativa, que constituye el pilar fundamental de la democracia, dentro de nuestro Estado social de derecho" (Sentencia C-778 de 2001 citada) y que "para respetar el amplio margen de configuración legislativa del órgano constitucionalmente competente para hacer las leyes

y para diseñar las políticas públicas básicas de orden nacional, la intensidad con la cual se analiza si se viola o no el principio de unidad de materia, es de nivel bajo en la medida en que, si es posible encontrar alguna relación entre el tema tratado en un artículo y la materia de la ley, entonces la disposición acusada es, por ese concepto, exequible" (Sentencia C-1025 de 2001 citada).

En este orden de ideas, basta con sea posible establecer alguna relación de conexidad causal, lógica, teleológica (normativa o instrumental), temática o sistémica de la disposición en cuestión con la materia de la ley a la cual pertenece, para que sea procedente declarar su exequibilidad. Sólo cuando ello no sea posible, debe declararse inexecutable la respectiva norma.

5. En cuanto a la materia tributaria, debe insistirse en que la Corte ha resaltado que ésta se compone de "todas aquellas normas mediante las cuales el Estado establece, las fuentes generadoras de los ingresos necesarios para atender sus gastos (obligación tributaria a cargo de los asociados), los mecanismos para su recaudación y control, así como la manera en que serán empleados los recursos recaudados". En efecto, "el contenido de las normas tributarias se refiere no sólo a los ingresos del Estado y a su forma de recaudo, sino que abarca también las políticas de gasto" (Sentencia C-714 de 2001 citada).

6. El anterior recuento jurisprudencia evidencia que la Sentencia C-1114 de 2003 constituye un cambio radical, en mi parecer no justificado, de la jurisprudencia que ha sostenido la Corte Constitucional por más de una década sobre el principio de unidad de materia. El cambio llega a tal punto que en el fallo del cual me aparto se sostiene que "el principio de unidad de materia constituye un mandato de optimización que vincula al legislador con la finalidad de racionalizar el cumplimiento de su función, mandato que opera como un límite expreso para el ejercicio del poder de configuración normativa de que es titular" (subrayado fuera de texto).

El hecho de que la Corte imponga al legislador "un mandato de optimización" en cuanto al principio de unidad de materia, conlleva a que sólo aquellas disposiciones que guardan una relación de conexidad óptima, es decir, directa, manifiesta y estricta con el cuerpo normativo al cual pertenecen, puedan ser declaradas exequibles por no violar el principio de unidad de materia. Esto contradice el texto del artículo 158 de la Constitución y la jurisprudencia de esta Corte.

La otra manera de entender el "mandato de optimización" es en el sentido en que éste ha sido usado en el ámbito de la protección de derechos fundamentales, siguiendo las tesis del jurista alemán Robert Alexi. En esta acepción "mandato de optimización" no es sinónimo de exigencia de protección máxima u óptima, aún en el ámbito de los derechos. Según la tesis de la optimización, los derechos constitucionales son normas que ordenan que algo se realice en la mayor medida posible, de acuerdo con las posibilidades fácticas y jurídicas. Ese mandato opera en el ámbito de principios que protegen a las personas.

Creo que no se puede trasladar a la unidad de materia un concepto propio de principios garantistas de la dignidad humana, de la libertad y de la igualdad porque (i) la unidad de materia es un concepto que se inscribe dentro de la parte orgánica de la Constitución, no versa sobre valores relativos a la protección de personas; (ii) sus funciones tienden a limitar el juego democrático, no a fortalecerlo como sucede en materia de derechos; y (iii)

en el plano técnico, su optimización no se logra a partir de la ponderación entre principios constitucionales en conflicto que puedan ser administrados judicialmente, sino de un análisis completamente distinto encaminado a encontrar relaciones positivas entre materias aparentemente disímiles.

Además, de hacerse aplicable la tesis de la unidad de materia como mandato de optimización se estará reduciendo de manera notoria el ámbito de configuración que la Constitución Política concede al Congreso, como órgano de representación. En efecto, dicha tesis limita la posibilidad que la Carta confiere al legislador de decidir el alcance de las leyes y de incorporar, en una sola iniciativa –tal como lo hace con frecuencia–, temas diferentes que guardan entre sí relaciones de conexidad de diferente tipo pero que el Congreso agrupa con el propósito de configurar respuestas complejas a las necesidades igualmente complejas del país, según el amplio margen de configuración que esta Corporación le ha reconocido, conforme con la Constitución, a lo largo de doce años. La restricción que presenta la Sentencia C-1114 de 2003, según la cual el principio de unidad de materia constituye un mandato de optimización, impone una limitación al Congreso que se evidencia en la imposibilidad de adelantar grandes iniciativas, que engloben una pluralidad de tópicos y que proporcionen respuestas integrales a dichas necesidades.

7. Tan palmario es el cambio a que conlleva la Sentencia C-1114 de 2003, que no hay en la jurisprudencia criterio alguno que permita identificar cuándo una disposición se halla en una "relación de conexidad óptima" con el cuerpo normativo a la cual pertenece o tienda hacia ese tipo de relación aún no definido por la Corte. ¿Exige la Sentencia C-1114 de 2003 una concurrencia de todos los criterios (lógico, teleológico, temático y sistémico) para que pueda predicarse una óptima relación de conexidad entre la disposición acusada y el cuerpo normativo de la ley en el cual está incorporada? ¿la relación "objetiva y razonable", de la cual ha hablado la Corte a lo largo de su jurisprudencia, entre disposición y cuerpo normativo, debe interpretarse a partir de la Sentencia C-1114 de 2003 como una relación estrecha, inescindible y evidente? ¿cómo podrá el legislador a partir de la expedición de la Sentencia C-1114 de 2003 incorporar en una sola iniciativa dos o más asuntos diferentes pero que buscan soluciones integrales y propósitos comunes ante la complejidad de los problemas y las múltiples aristas que éstos presentan?

8. Una razón adicional por la cual presento aclaración de voto en cuanto a la decisión adoptada en la Sentencia C-1114 de 2003 de declarar la inexecutable del artículo 85 de la Ley 788 de 2002, obedece a que estimo que el argumento acogido mayoritariamente, desconoce de manera expresa la jurisprudencia de la Corte en cuanto al principio de unidad de materia en el campo tributario.

8.1. En la Sentencia C-669 de 2002 ya citada, la Corte sostuvo que "La materia tributaria está compuesta por todas aquellas normas mediante las cuales el Estado establece las fuentes generadoras de los ingresos necesarios para atender sus gastos (obligación tributaria a cargo de los asociados), los mecanismos para su recaudación y control, así como la manera en que serán empleados los recursos recaudados. Con relación al contenido de las normas tributarias, la Corte ha señalado: '*Las normas fiscales se orientan primariamente a asegurar al Estado los recursos necesarios para poder cumplir adecuadamente sus funciones (poder impositivo) y a regular la manera como las autoridades emplean esos recursos (políticas de gasto)*'^[16] (subrayado fuera del texto).

No obstante, en la Sentencia C-1114 de 2003, de la cual ahora disiento, se afirma lo siguiente:

"El artículo 85 crea el Fondo de Equilibrio y Protección Social con el fin de crear condiciones estables que garanticen la inversión social del Estado. Su objetivo es ahorrar cuando el crecimiento de la economía sea superior al 5% en aras de garantizar la permanencia de los programas de inversión social durante los períodos en que la economía no presente crecimiento. Siendo así, la norma se encuadra en la segunda excepción a la prohibición de rentas nacionales de destinación específica pues se trata de una renta destinada para inversión social. Sin embargo, la inversión social está referida a erogaciones y aun cuando la materia tributaria y la presupuestal constituyen las dos grandes vertientes de las finanzas públicas, son temas diferentes y carece de toda razonabilidad que una regulación relativa a la inversión se incluya en una normatividad dirigida a la obtención de ingresos. Además, si la finalidad de la Ley 788 de 2002 gira en torno a la necesidad de mayores ingresos para superar el déficit fiscal del país, cabe preguntarse en qué contribuye para el efecto el establecimiento de un fondo como el citado" (Subrayas fuera de texto).

Así pues, si ya la Corte ha señalado de manera reiterada que "[l]a materia tributaria está compuesta [también] por la manera en que serán empleados los recursos recaudados" y que "[l]as normas fiscales se orientan [también] a regular la manera como las autoridades emplean esos recursos (políticas de gasto)", ¿por qué ahora estima que "la inversión social está referida a erogaciones y aun cuando la materia tributaria y la presupuestal constituyen las dos grandes vertientes de las finanzas públicas, son temas diferentes y carece de toda razonabilidad que una regulación relativa a la inversión se incluya en una normatividad dirigida a la obtención de ingresos"?

8.2. A pesar de lo anterior, coincido con la Corte en que el artículo 85 de la Ley 788 de 2002 vulnera el principio de unidad de materia, aunque por razones diferentes a las acogidas por la posición mayoritaria.

Creo que la finalidad del Fondo de Equilibrio y Protección Social (FEPS) se encuentra determinada por las expresiones finales del segundo inciso del artículo 85 de la Ley 788 de 2002. Allí se afirma lo siguiente:

"El límite de capitalización del Fondo será el 1% del Producto Interno Bruto de conformidad con las reglas que determine el Gobierno Nacional. El traslado de estos recursos al Fondo no significa apropiación de ellos por parte de la Nación. **Dicho traslado, tiene un carácter estrictamente temporal y propósitos exclusivos de ahorro fiscal**" (negrillas y subrayado fuera de texto).

Se observa así que, a diferencia de lo afirmado por la mayoría, la finalidad del fondo en cuestión no consiste en predeterminar políticas de gasto sino en establecer mecanismos de ahorro fiscal. Ese es el fin exclusivo, según la propia norma. La constatación de que el traslado de los recursos con los cuales se nutre el FEPS "tiene un carácter estrictamente temporal y propósitos exclusivos de ahorro fiscal", es la que me lleva a respaldar la decisión adoptada en la Sentencia C-1114 de declarar la inexecutable del artículo 85 de

la Ley 788 de 2002. En efecto, si bien la Corte ha sido clara, según se ha visto, al señalar que las normas tributarias guardan una relación de conexidad con las políticas de gasto que adopte el legislador en la medida en que la finalidad de las primeras radica en la obtención de recursos para la ejecución de las segundas, creo que en esta oportunidad no es posible encontrar dicha relación de conexidad pues la finalidad "exclusiva" del FEPS no consiste en establecer políticas de gasto, sino de ahorro fiscal.

Así pues, la relación de conexidad lógica y teleológica que la Corte ha advertido entre normas tributarias y normas relativas a la política de gasto, no se evidencia en cuanto a normas para el ahorro fiscal. Por ello, aunque no coincido con los argumentos acogidos por la mayoría de los magistrados, estimo que el artículo 85 de la Ley 788 de 2002 vulneraba el principio de unidad de materia, razón por la cual apoyo que hay sido declarada su inexecutable en la Sentencia C-1114 de 2003.

9. En cambio, con el debido respecto, considero que la decisión adoptada por la Corte en la Sentencia C-1114 de 2003 de declarar la inexecutable del artículo 107 de la Ley 788 de 2002 resulta equivocada a la luz de la jurisprudencia que de manera sostenida ha proferido esta Corporación respecto del principio de unidad de materia.

El artículo 107 de la Ley 788 de 2002, declarado inexecutable en el fallo del cual me aparto parcialmente, contenía una fórmula para la distribución de los recursos provenientes de las regalías que no fueren administrados por el Fondo Nacional de Regalías.

Ya la Corte había puesto de presente en la Sentencia C-714 de 2001 que la materia tributaria cubre "todas aquellas normas mediante las cuales el Estado establece, las fuentes generadoras de los ingresos necesarios para atender sus gastos (obligación tributaria a cargo de los asociados), los mecanismos para su recaudación y control, así como la manera en que serán empleados los recursos recaudados" y que "el contenido de las normas tributarias se refiere no sólo a los ingresos del Estado y a su forma de recaudo, sino que abarca también las políticas de gasto". Pues bien: el artículo 107 de la Ley 788 de 2002, declarado inexecutable por la Corte en la Sentencia C-1114 de 2003, contenía una serie de parámetros acerca de la distribución de los recursos provenientes de las regalías.

Pero además, en la Sentencia C-669 de 2002 la Corte se pronunció de manera expresa sobre la relación que hay entre el tema minero y el tema tributario. En efecto, en esa oportunidad se dijo que el Código de Minas (Ley 685 de 2001) podía contener "aspectos económicos y tributarios" pues el objeto de dicha ley consistía en regular "las relaciones jurídicas del Estado con los particulares y las de estos entre sí".

Así pues, si la ley que adopta el Código de Minas puede contener, a la luz del principio de unidad de materia, disposiciones sobre "aspectos económicos y tributarios" como, por ejemplo, regulación de cuestiones sobre regalías, ¿por qué, entonces, la Corte estima que resulta contraria a ese principio una disposición sobre asignación de recursos provenientes de regalías, incorporada en una ley "por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial, y se dictan otras disposiciones"? En mi concepto, no cabe duda de que el artículo 107 de la Ley 788 de 2002, declarado inexecutable por la Sentencia C-1114 de 2003, versaba sobre un tema cuya especialidad hace parte de la materia de la ley mencionada.

Pero, además, es del caso tener en cuenta que tal iniciativa fue presentada en las ponencias para segundo debate en la Cámara de Representantes^[17] y en el Senado de la República^[18], con lo cual se permitió que la iniciativa, los debates y la aprobación del artículo 107, declarado inexecutable por la Corte en Sentencia C-1114 de 2003, atendiera a la materia predefinida por la Ley 788 de 2002: reforma tributaria y políticas de gasto.

El artículo 107 versaba sobre un tema que, como el de las regalías, ha sido considerado como conexo a la materia tributaria por la Corte misma. No obstante, en la Sentencia C-1114 de 2003, la Corte alegó que "el artículo 107 citado contiene varias reglas de derecho que entran a hacer parte del régimen nacional de regalías. No se trata, por lo tanto, de una disposición que regule la materia tributaria de que trata la Ley 788 de 2002. Tampoco puede decirse que entre las reglas de derecho consagradas en ese artículo y la materia tributaria exista una relación de conexidad objetiva y razonable. Por el contrario, se trata de un artículo que desarrolla un tema que no guarda relación alguna con la materia de que trata la ley de que hace parte. Por lo tanto, se está ante una disposición expedida con claro desconocimiento del principio de unidad de materia y que, por lo mismo, debe ser retirada del ordenamiento jurídico".

Además, la relación entre el artículo 107 y la materia de la Ley 788 de 2002 es clara. En efecto existe, al menos una conexidad temática en la medida en que tanto las normas que reglamentan los impuestos como las que versan sobre las regalías, hacen parte de la política fiscal del Estado. Por ello, en la Sentencia C-478 de 1998 citada se indicó que "las normas fiscales se orientan primariamente a asegurar al Estado los recursos necesarios para poder cumplir adecuadamente sus funciones (poder impositivo) y a regular la manera como las autoridades emplean esos recursos (políticas de gasto)", jurisprudencia posteriormente reiterada en la Sentencia C-714 de 2001, también citada. Hay igualmente una conexidad teleológica en atención a que una de las finalidades de la Ley 788 de 2002 radica en que el Estado pueda hacerle frente al déficit fiscal y la deuda pública que actualmente lo aqueja^[19]. El artículo 107, declarado inexecutable por la Corte en el fallo del cual me aparto parcialmente, propendía por ese propósito pues disponía que una fracción de las regalías habría de utilizarse para el pago de la deuda a cargo de departamentos y municipios por el suministro de energía. Ello evidencia que la decisión de la Corte de declarar la inexecutable del artículo 107 de la Ley 788 de 2002 fue equivocada.

Confiemos en que la decisión adoptada en la Sentencia C-1114 de 2003 sea resultado de la carga de trabajo de final de año, y no que obedezca al propósito de la Corte de introducir cambios de jurisprudencia –no justificados en este fallo– que reduzcan el ámbito del principio democrático y de la facultad que la Constitución deposita en el Congreso de hacer las leyes ejerciendo un margen de configuración suficiente para responder a la compleja realidad del país.

Fecha ut supra,

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA
Magistrado

Salvamento parcial de voto a la Sentencia C-1114/03

TITULO EJECUTIVO-Contra deudores principales como solidarios (Salvamento

parcial de voto)

DEUDOR SOLIDARIO-La norma no dice que los deudores solidarios se vinculan automáticamente en el mismo título ejecutivo del deudor principal (Salvamento parcial de voto)

DEUDOR SOLIDARIO-Claridad de la norma sobre la intervención de codeudores solidarios en la determinación del tributo (Salvamento parcial de voto)

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD-Examen de fondo (Salvamento parcial de voto)

Magistrado Ponente: Jaime Córdoba Triviño
Proceso D-4585

Con el acostumbrado respeto a las decisiones de la Corte, manifiesto mi disenso en relación con lo decidido en el numeral segundo de la sentencia de la referencia, donde la Corte resolvió declararse inhibida para fallar la demanda interpuesta contra el inciso segundo del artículo 828-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 9º. de la ley 788 de 2002, en virtud de la cual los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales y adicionales.

La inhibición se fundamenta en que del enunciado normativo acusado no se infiere, de manera lógica, la regla de derecho deducida y demandada por el actor, según la cual los deudores solidarios son vinculados automáticamente en el mismo título ejecutivo del deudor principal sin permitirles controvertir la actuación administrativa en ninguna de sus etapas, con lo cual se violan los artículos 2 y 29 de la Carta Política, lo que para la mayoría representa más que un juicio a su validez constitucional un cuestionamiento a la manera como es aplicada la disposición acusada por parte de la administración de impuestos.

En mi parecer la Corte ha debido efectuar un pronunciamiento de fondo, pues tal como lo manifesté a la Sala, en el Estatuto Tributario no existe un precepto legal que resuelva la problemática planteada por el demandante de modo que la acusación no resulta caprichosa ni arbitraria pues parte del contenido mismo del precepto acusado, donde no está claro que lo allí dispuesto impide que los deudores solidarios y subsidiarios puedan intervenir en el proceso de determinación del tributo a efectos de ejercer su derecho de defensa, el cual debe serles garantizado desde el inicio y durante toda la actuación administrativa, tal como lo ha precisado esta Corporación en múltiples pronunciamientos. Por tanto, al no abordarse el examen de fondo del mandato censurado se está desconociendo el derecho de acceso a la justicia (art. 229 de la CP) ya que no existe una norma concreta que resuelva tal situación y pueda, en consecuencia, ser objeto de una eventual demanda de inconstitucionalidad.

Pienso que en situaciones como la analizada la Corte debería considerar que no siempre que se presenta una demanda contra proposiciones normativas implícitas o deducidas hay lugar a la inhibición, la que solo procedería cuando se advierta de manera flagrante que se trata de una hipótesis legal que ha sido **arbitraria y caprichosamente** inferida de determinada norma jurídica. Así lo ha señalado la jurisprudencia constitucional:

“Para que la Corte Constitucional pueda establecer, con fuerza de verdad jurídica, la inexecuibilidad que ante ella se solicita, es indispensable que la demanda recaiga sobre un texto real y no simplemente deducido por el actor o implícito.

“Es verdad que la Corte, al efectuar el cotejo de una norma con la Constitución puede introducir en ella distinciones, para declarar la exequibilidad condicionada, excluyendo del ordenamiento jurídico determinado alcance del precepto objeto de su fallo.

“Es decir, puede la Corte, en ejercicio de sus atribuciones, al analizar una norma que ante ella se demanda, o que debe revisar oficiosamente, diferenciar entre varios sentidos posibles del precepto admitiendo aquellos que se avienen a la Constitución y desechando los que la contradicen.

“La misma función del control constitucional, para que sea efectiva, exige que la autoridad encargada de ejercerla pueda condicionar en casos excepcionales la decisión de exequibilidad, cuando de la propia disposición enjuiciada pueden surgir efectos jurídicos diversos o equívocos, por lo cual se requiere que el juez de constitucionalidad defina hasta dónde llega el precepto en su ajuste a la Constitución, y donde y por qué principia a quebrantarla.

“Pero esa técnica de control difiere de aquella encaminada a establecer proposiciones inexistentes, que no han sido suministradas por el legislador, para pretender deducir la inconstitucionalidad de las mismas cuando del texto normativo no se desprenden. Esta es la circunstancia del caso en estudio, en el cual los demandantes piden que no se declare inexecutable ninguna parte de la norma vigente **sino una hipótesis arbitrariamente inferida de ella.**

“No resulta posible resolver sobre cada uno de los casos particulares hipotéticamente cobijados por un precepto legal, introduciendo comparaciones con otros casos igualmente particulares no previstos en él.

“Para llegar a la declaración de inexecutable total o parcial de una disposición de la ley es menester definir si existe una oposición objetiva y verificable entre lo que dispone el precepto acusado y lo que manda la Constitución”¹

Por lo anterior, considero que en el presente caso, la Corte habría podido realizar un examen de fondo partiendo de la acusación formulada por el actor y teniendo en cuenta, además, que existía un cargo de constitucionalidad debidamente fundamentado y referido a la norma demandada.

Fecha ut supra,

CLARA INES VARGAS HERNÁNDEZ
Magistrada

[1] Valor FOB: Precio de las mercancías puestas a bordo en el puerto de embarque (Free on board, libre a bordo).

[2] STN. Sigla del Sistema de Transmisión Nacional. Según lo dispuesto en el artículo 1º de la Resolución No.07 de 2000, expedida por la Comisión de Regulación de Energía y Gas, CREG, esta definición corresponde al sistema interconectado de transmisión de energía eléctrica, compuesto por el conjunto de líneas, con sus correspondientes módulos de conexión, que operan a tensiones iguales o superiores a 220 kilovatios.

[3] De acuerdo con las definiciones señaladas en el artículo 1º del Decreto 1100 de 2003, los sitios Ramsar son aquellos humedales que, en cumplimiento del artículo 2º de la Ley 357 del 21 de enero de 1997, han sido designados, mediante decreto del Gobierno Nacional, como idóneos para ser incluidos en la lista de humedales de importancia internacional, basando su selección en términos ecológicos, botánicos, zoológicos, limnológicos o hidrológicos. El nombre "Ramsar" se origina en el Convenio relativo a humedales de importancia internacional, especialmente como hábitat de aves acuáticas, hecho en la ciudad de Ramsar (Irán) el 2 de febrero de 1971.

[4] Al respecto pueden consultarse, entre otras, las sentencias del Consejo de Estado: 20 de abril de 2001, expediente 11150, Consejera Ponente Dra. LIGIA LOPEZ DIAZ; febrero 14 de 1997, Exp. 7991; agosto 4 de 2000, Exp.10159 ; agosto 25 de 2000, Exp. 10446; 20 de abril de 2001. Consejera ponente: LIGIA LOPEZ DIAZ; 24 de febrero de 2003, expediente 13.109, C.P Juan Ángel Palacio Hincapié.

[5] Al respecto consúltese Concepto de la DIAN N° 032601 del 4 de junio 2002, publicado en el Diario Oficial 44831 de 2002.

[6] La Corte también ha subrayado que una disposición legal observa el principio de unidad de materia con respecto a la ley a la que pertenece cuando entre aquella y ésta existe una relación de conexidad teleológica. Al respecto, pueden consultarse, entre muchas otras, las sentencias C-352 de 1998 (Ms.Ps. Antonio Barrera Carbonell y Alfredo Beltrán Sierra), C-009 de 2003 (M.P. Jaime Araujo Rentería) y 735 de 2003 (M.P. Álvaro Tafur Galvis).

[7] Ver, entre otras, las Sentencias C-022/94, C-523/95, C-390/96 y C-352/98.

[8] Sentencia C-390/96, M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

[9] Los magistrados Alfredo Beltrán Sierra y Clara Inés Vargas Hernández suscribieron un salvamento de voto en el cual señalaron que "el artículo 86 demandado se limita a establecer un monopolio en una empresa industrial y comercial del Estado para la distribución de combustibles importados pero esa determinación, que por sí sola no encaja en ninguna de las materias reguladas por la Ley, no está complementada por un contenido que permita establecer una relación de conexidad entre ella y alguna de tales materias. Es decir, entre la implementación de ese monopolio comercial y la temática general de la ley no se advierte una relación objetiva y razonable". Por su parte, el magistrado Jaime Córdoba Triviño argumentó que la norma acusada vulneraba el principio de unidad de materia toda vez que (i) ésta no versaba sobre una cuestión tributaria y (ii) el legislador había omitido atribuirle algún efecto tributario.

[10] Sentencia C-478 de 1998 M. P. Alejandro Martínez Caballero.

[11] Sentencia C-531 de 1995 M. P. Alejandro Martínez Caballero.

[12] Sentencia C-269 de 2000 M. P. Álvaro Tafur Galvis.

[13] Gaceta del Congreso No. 372. Lunes 18 de septiembre de 2000. Páginas 21-28.

[14] *Capítulo que tomó esa denominación desde la ponencia para primer debate en el Senado de la República, en donde se sustituyó la expresión "aspectos económicos" que figuraba inicialmente en el proyecto. Ver Gaceta del Congreso 113, viernes 14 de abril de 2000 Pág. 15. y Gaceta del Congreso 216, viernes 16 de junio de 2000 Pág. 216.*

[15] Con excepción del último inciso del artículo 227, que en todo caso mantiene la unidad temática del capítulo sobre “aspectos económicos y tributarios”, el texto de los artículos acusados finalmente aprobado es muy similar al propuesto inicialmente por el Gobierno. El artículo 236 del proyecto inicial señalaba “De conformidad con el artículo 360 de la Constitución Política, toda explotación de minerales de propiedad estatal, genera una regalía como contraprestación obligatoria. Esta consiste en un porcentaje fijo o progresivo, del producto bruto explotado objeto del título minero y sus subproductos, calculado o medido al borde o en boca de mina, pagadero en dinero o en especie. También causará regalía la captación de minerales provenientes de medios o fuentes naturales que técnicamente se consideren minas.” Dicho texto fue la base del artículo 227 acusado. Por su parte el artículo 237 del proyecto inicial señalaba: “El monto de las regalías y el sistema para liquidarlas y reajustarlas, serán los vigentes a la época del contrato de concesión y se aplicarán durante toda su vigencia. Las modificaciones que sobre estas materias adopte la ley o el Ministerio de Minas y Energía, sólo se aplicarán a los contratos que se celebren y perfeccionen con posterioridad a su promulgación.” Texto que sería la base del artículo 228 acusado.

[16] Sentencia C-478 de 1998 M. P. Alejandro Martínez Caballero.

[17] Cfr. Gaceta del Congreso N° 614 del miércoles 18 de diciembre de 2002. Pág. 47.

[18] Cfr. Gaceta del Congreso N° 615 del miércoles 18 de diciembre de 2002. Pág. 47.

[19] Cfr. Gaceta del Congreso N° 398 del martes 24 de septiembre de 2002, en la cual el Gobierno presentó la exposición de motivos de la Ley 788 de 2002.

¹ Sentencia C-504 de 1995. MP José Gregorio Hernández Galindo