

Sentencia C-809/07

Referencia: expediente D-6755

Actor: Humberto de Jesús Longas Londoño.

Demanda de inconstitucionalidad contra la totalidad de la Ley 1111 de 2006 por vicios de forma; y contra la totalidad de los artículos 9, 16, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 53, 69, 71, 73, 76 y 77, y parcialmente contra las expresiones “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 3 inciso 1, “a 31 de diciembre de 1991” del artículo 3 inciso 2, “hasta el año gravable 2006” del artículo 6, “nacionales” del artículo 10 literal a), “A partir del año gravable 2002” del artículo 10 literal d), “A partir del 10 de enero de 2003” y del artículo 11, “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 17, “hasta el año gravable 2006” del artículo 18, “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 19, “del año 2007” del artículo 26, “del año 2007” del artículo 28, “nacionales” del artículo 28, “antes de la vigencia de esta Ley”, “2005”, “2006” del artículo 54 inciso 1° y literales a), b) y c), “del año 2007” del artículo 54 inciso 1, “antes de la vigencia de esta Ley”, “de 2005” del artículo 55 incisos 1 y 2, “del año 2007” del artículo 55 inciso 1, y “correspondiente al año 2006” del artículo 76 parágrafo 4, todos de la Ley 1111 de 2006.

Magistrado Ponente:

Dr. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Bogotá, D.C., tres (03) de octubre dos mil siete (2007).

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

Humberto de Jesús Longas Londoño, en ejercicio de la acción pública consagrada en el numeral 6 del artículo 40 de la Constitución Política, solicitó a esta Corporación que declare inexecutable la totalidad de la Ley 1111 de 2006 por vicios de forma; y los artículos 9, 16, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 53, 69, 71, 73, 76 y 77, y las expresiones “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 3 inciso 1, “a 31 de diciembre de 1991” del artículo 3 inciso 2, “hasta el año gravable 2006” del artículo 6, “nacionales” del artículo 10 literal a), “A partir del año gravable 2002” del artículo 10 literal d), “A partir del 10 de enero de 2003” y del artículo 11, “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 17, “hasta el año gravable 2006” del artículo 18, “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 19, “del año 2007” del artículo 26, “del año 2007” del artículo 28, “nacionales” del artículo 28, “antes de la vigencia de esta Ley”, “2005”, “2006” del artículo 54 inciso 1° y literales a), b) y c), “del año 2007” del artículo 54 inciso 1, “antes de la vigencia de esta Ley”, “de 2005” del artículo 55 incisos 1 y 2, “del año 2007” del artículo 55 inciso 1, y “correspondiente al año 2006” del artículo 76 parágrafo 4, todos de la Ley 1111 de 2006.

La demanda fue admitida a través del auto del 21 de marzo de 2007.

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

La Corte es competente para conocer del presente proceso, por dirigirse la demanda contra una ley de la República, o contra disposiciones que forman parte de ella, según lo prescribe el numeral 4 del artículo 241 de la Carta Fundamental.

DEMANDA, INTERVENCIONES Y CONSIDERACIONES DE LA CORTE

Humberto de Jesús Longas Londoño presentó acción de inconstitucionalidad el 01 de marzo de 2007 contra la totalidad de la Ley 1111 de 2006 por vicios en su formación, y contra determinados artículos y expresiones de la misma ley por vicios materiales.

En atención a la extensión de los asuntos planteados, la Corte, por razones de organización, se referirá por separado a cada uno de los cargos formulados por el demandante y al debate que estos han suscitado.

A continuación, con la metodología propuesta, se analizarán los cargos planteados por el demandante, para lo cual, se transcribirán las disposiciones demandadas de la Ley 1111 de 2006, publicada en el Diario Oficial 46.494 del 27 de diciembre de 2006, cuando la demanda se dirija contra artículos específicos.

Examen de constitucionalidad formal de la Ley 1111 de 2006

El primer cargo presentado por el demandante se dirige contra toda la Ley 1111 de 2006 por vicios de forma. En lugar de transcribir el texto integral de la ley, se remite a lo publicado en el Diario Oficial 46494 del 27 de diciembre de 2006, el cual se anexará a la presente sentencia.

Razones de la violación

El actor alega la inconstitucionalidad de la totalidad de la Ley 1111 de 2006 por vicios en su formación a saber: (i) por violación del principio de consecutividad, (ii) por violación del principio de identidad y (iii) por violación del principio de iniciativa legislativa. Los fundamentos expuestos por el demandante en relación con cada uno de estos principios se explican a continuación:

Principio de consecutividad

Expone el demandante que el 28 de julio de 2006 el Ministerio de Hacienda y Crédito Público radicó ante el Secretario General de la Cámara de Representantes el Proyecto de Ley 039 “*por medio del cual se sustituye el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales*”, el cual fue publicado en la Gaceta del Congreso 262 del 28 de julio de 2006.

Afirma el demandante que con posterioridad, el inicial proyecto de ley 039 fue sustituido por otro con el mismo número, el cual fue publicado junto con la ponencia mayoritaria en la Gaceta del Congreso 0527 del 9 de noviembre de 2006, para primer debate del proyecto de ley ante las Comisiones Terceras y Cuartas Conjuntas de Senado y Cámara

En su concepto, el principio de consecutividad se vulnera al no haberse dado trámite a la primera de las iniciativas, y porque “lo que el denomina el segundo” proyecto no surgió de la radicación ante el Secretario General de la

Cámara de Representantes como en su concepto se ha debido hacer. Sobre el particular expresa:

“El nuevo proyecto de ley número 039 Cámara no surge por radicación ante el Secretario General de la Cámara de Representantes junto con la respectiva exposición de motivos, sino como una propuesta de la ponencia mayoritaria en noviembre 9 de 2006; y allí ya no se sustituye el Estatuto Tributario, sino que se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

“(…) El inicial proyecto de ley número 039 Cámara de julio 28 de 2006 desapareció del trámite legislativo, sin haber tenido ponencia ni debate en las Comisiones Terceras y Cuartas conjuntas de la Cámara de Representantes y del Senado de la República, sin haber sido negado ni archivado, sino enmendado totalmente por el nuevo proyecto de ley número 039 Cámara de noviembre 9 de 2006”.

Y concluye:

“(…) se rompió el principio de consecutividad del proyecto de ley número 039 Cámara; el inicial no continuó legalmente y el nuevo no se inició legalmente. Se rompió el procedimiento legislativo ordinario con el trámite del proyecto de ley número 039 Cámara; lo cual convierte en inconstitucional la ley que surgió de dicho trámite viciado, la Ley 1111 de diciembre 27 de 2006; por lo tanto, es procedente la declaratoria de su inexequibilidad”.

De acuerdo con los argumentos expuestos, considera el señor Humberto de Jesús Longas Londoño que no se dio cumplimiento a lo establecido en el numeral 1 del artículo 157 de la Constitución Política, que establece la necesidad de darle publicación oficial a los proyectos antes de darles curso en la Comisión respectiva y efectuar el nombramiento de los ponentes, con lo cual además se quebrantó el trámite establecido en los artículos 144, 149, 150, 153, 156, 157 y 158 de la Ley 5 de 1992.

Principio de identidad

Sostiene el demandante que el inicial Proyecto de Ley 039 Cámara tenía como objetivo sustituir de forma completa el Estatuto Tributario Vigente, siendo por lo tanto una reforma integral y estructural del sistema tributario actual. De manera tal que al haber sido remplazado totalmente el inicial proyecto de ley 039 Cámara por un proyecto de ley con el mismo número sin haber sido discutido en las comisiones respectivas se vulneró lo que demandante denomina el principio de identidad.

En efecto, expone el demandante que se vulneró el principio de identidad por que no se trató de una enmienda al proyecto de ley, al no haberse surtido el trámite previsto en la Constitución, sino de una sustitución completa. Al respecto afirma el actor:

“Las Cámaras pueden introducir modificaciones a los proyectos presentados por el Gobierno Nacional en los términos del artículo 154 de la Constitución Política de Colombia, pero su modificación no es sustitución del proyecto de ley. Las enmiendas a la totalidad del proyecto de ley que versen sobre la oportunidad, los principios o espíritu del proyecto, o las que propongan un texto completo alternativo al del proyecto, según el artículo 161 de la Ley 5a de 1992 (Ley Orgánica), deben cumplir rigurosamente las condiciones establecidas en el artículo 160 de la misma Ley. Esto es, que la modificación, adición o supresión debe plantearse en la Comisión respectiva durante la discusión del proyecto de ley y hasta el cierre de la discusión del proyecto, en escrito dirigido a la presidencia de la Comisión. El proyecto de ley inicial número 039 Cámara de julio 28 de 2006 no se sometió a discusión en las Comisiones respectivas sino que abruptamente desapareció antes del inicio de los debates o discusión; y se presentó para los debates o discusión en las Comisiones, el nuevo proyecto de ley número 039

Cámara de noviembre 9 de 2006, y ya como propuesta de la ponencia mayoritaria.

“Es decir, que no se presentó durante la discusión del inicial proyecto de ley número 039 Cámara - porque nunca la hubo - la enmienda a la totalidad de dicho proyecto, cumpliendo lo exigido en el artículo 160 de la Ley 5 de 1992, Ley Orgánica del Congreso. El inicial proyecto de ley número 039 Cámara nunca tuvo discusión en las Comisiones ni se inició la discusión o debate sobre él. Las Comisiones impusieron otro proyecto de ley número 039 Cámara, y con el iniciaron la discusión y debate. El inicial proyecto de ley número 039 Cámara se esfuma; y no se presentó por escrito a la presidencia de la Comisión durante la discusión de éste - que nunca se inició - la enmienda a la totalidad del inicial proyecto de ley número 039 Cámara. Por lo tanto, el nuevo proyecto de ley número 039 Cámara, como no cumplió las condiciones de la presentación de enmiendas de los artículos 160 y 161 de la Ley 5 de 1992, Ley Orgánica del Congreso, debió ser radicado ante la Secretaría General de la Cámara de Representantes, como cualquier proyecto de ley en materia tributaria, que inicia el trámite; debiendo cumplir lo exigido por el artículo 157 numeral 1 de la Constitución Política de Colombia”.

Es decir, que en el trámite del nuevo proyecto de ley número 039 Cámara

“(…) se violó el principio de identidad, porque el nuevo proyecto de ley presentado a discusión de las Comisiones no es el mismo radicado según el número 039 Cámara. Es otro proyecto de ley, sin cumplir el riguroso trámite constitucional y legislativo de los proyectos de ley en Colombia. No hay identidad entre el inicial proyecto de ley número 039 Cámara y el nuevo proyecto de ley con el mismo número 039 Cámara sometido a discusión y debate en las Comisiones económicas del Congreso”.

En resumen, estima el actor que no se dio cumplimiento al contenido del artículo 154 de la Constitución Política, que establece la forma como se deben surtir las modificaciones a los proyectos presentados por el Gobierno Nacional, ni tampoco al artículo 161 de la Ley 5ª de 1992 que determina el trámite que debe dársele a las enmiendas que se introduzcan en los proyectos de ley.

Principio de iniciativa legislativa

El demandante señala como el inicial proyecto de ley 039 Cámara, radicado por el Ministro de Hacienda y Crédito Público el 28 de julio de 2006 junto con su exposición de motivos, fue de iniciativa del Gobierno, en tanto que se refería al establecimiento de rentas nacionales y fijaba los gastos de la administración, además de decretar exenciones de impuestos, contribuciones y tasas nacionales. De forma que los congresistas encargados de la ponencia mayoritaria al presentar un nuevo proyecto el 9 de noviembre de 2006, en el cual se incluyen normas sobre exenciones, exclusiones, tratamientos preferenciales en los impuestos, contribuciones y tasas, sin haber sido radicado en la Secretaría General de la Cámara de Representantes con su correspondiente exposición de motivos, vulneró la exigencia contenida en el numeral 11 del artículo 150 de la Constitución Política.

De forma que el demandante concluye:

“A estas alturas, nadie sabe quién tuvo la iniciativa del nuevo proyecto de ley número 039 Cámara de reforma tributaria sometido a discusión y debate en las Comisiones económicas del Congreso. El Gobierno tuvo la iniciativa para el inicial proyecto de ley número 039 Cámara, y presentó la correspondiente exposición de motivos; pero fue reemplazado totalmente por el nuevo proyecto de ley número 039 Cámara que los ponentes presentaron en su ponencia mayoritaria, como si fuera de iniciativa de los miembros del Congreso, sin exposición de motivos regulando situaciones del resorte exclusivo del Gobierno. Se vulneró el principio de iniciativa legislativa de los proyectos de ley en materia tributaria, que, en cuanto establecen rentas nacionales y fijan gastos de la administración, son

de iniciativa privativa del Gobierno; y aún más, en el mismo nuevo proyecto de ley número 039 Cámara se decretaron exenciones de impuestos, contribuciones y tasas, también de iniciativa privativa del Gobierno. Es decir, que al ser aprobado como ley el nuevo proyecto de ley número 039 Cámara presentado en la ponencia mayoritaria, se hizo con vicios de trámite; lo cual ocasiona su inconstitucionalidad por violar los principios de consecutividad e identidad, e iniciativa legislativa”.

De acuerdo con lo anterior, señala el actor que no se le dio aplicación al numeral 11 del artículo 150 y al artículo 154 de la Constitución Política.

Así, en relación con los tres principios antes relacionados, el señor Longas Londoño estima que

“(…) el nuevo proyecto de ley número 039 Cámara, de noviembre 9 de 2006, de iniciativa de los ponentes de la ponencia mayoritaria, que inició y terminó el procedimiento legislativo ordinario, convirtiéndose luego en la Ley 1111 de diciembre 27 de 2006, adolece de vicios de inconstitucionalidad por iniciativa legislativa, que convierte en inconstitucional la Ley 1111 de diciembre 27 de 2006; y es procedente su declaratoria de inexecutable”.

Intervenciones

Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El Ministerio de Hacienda a través de escrito dirigido a esta Corporación el 20 de abril de 2007, expresó que no existió vulneración del principio de identidad puesto que los asuntos que fueron objeto de la iniciativa gubernamental “tienen una relación de conexidad con la del objeto de la ley, materia de regulación”. Sobre el particular, manifestó el Ministerio:

“(…) el proyecto de ley presentado inicialmente, contenía una reforma estructural al Estatuto Tributario que consistía en derogar algunos artículos, introducir otros y reorganizar y agrupar disposiciones contenidas en el Estatuto, con el ánimo de formular un estatuto metodológicamente más estructurado al que se encuentra vigente en la actualidad. Y, la ley aprobada, si bien no lo modificó en su totalidad como estaba previsto inicialmente, si desarrolló las materias presentadas en el proyecto inicial y de contenido estratégico para el desarrollo de la actividad tributaria, como lo son la eliminación de los ajustes integrales por inflación, la disminución gradual del impuesto de timbre, la reducción de la tarifa del impuesto de renta, la ampliación de la base gravable del impuesto del IVA y la creación de la Unidad de Valor Tributario UVT”.

A partir de lo anterior, concluye el Ministerio que el principio de consecutividad tampoco fue vulnerado, pues a la iniciativa presentada por el Gobierno se le dio el trámite previsto en la Constitución y en la Ley Orgánica del Congreso. En este mismo orden de ideas, el Ministerio sostiene que no se vulneró el principio de iniciativa legislativa, ya que fue el Ministerio quien presentó el proyecto y participó activamente durante todo el trámite de la propuesta radicada como proyecto de ley 039 de 2006.

Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas

En relación con los cargos por vicios en el procedimiento del trámite de la Ley, la DIAN estima que el Congreso de la República tiene facultades para crear, modificar, adicionar y complementar las normas de carácter tributario, tal como lo dispone el artículo 154 de la Constitución Política y los artículos 160 y 161 de la Ley 5ª de 1992. En el caso particular de la Ley 1111 de 2006, la DIAN señala que en todas las discusiones que se presentaron el Congreso hubo presencia del Gobierno Nacional, por medio del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por lo

cual

“(…) no se puede considerar que no existió iniciativa por parte del Gobierno Nacional, porque el proyecto de ley siempre fue el mismo, y el hecho de que se hayan introducido modificaciones a través de los debates del mismo, no exigía la presentación de otro proyecto como lo pretende el actor, pues tal como lo ha manifestado esa Honorable Corporación, para que se cumpla el requisito señalado en el segundo inciso del artículo 154 de la Constitución Política no se requiere que se presente por parte del gobierno nacional el proyecto o de las proporciones tendientes a modificarlo, sino que basta la “manifestación de su aval de las mismas durante el trámite del proyecto””.

Para sustentar su argumento la DIAN hace referencia a la sentencia C- 370 de 2004, según la cual la intervención y coadyuvancia del Gobierno Nacional durante la discusión, trámite y aprobación de un proyecto de ley constituye una manifestación tácita de la voluntad legislativa gubernamental.

De otra parte, sostiene que, contrario a lo afirmado por el demandante, el proyecto de ley inicialmente presentado al Congreso no fue modificado en su totalidad en tanto que se conservaron y se desarrollaron las materias presentadas inicialmente, tales como la eliminación de los ajustes integrales por inflación, la disminución gradual del impuesto de timbre, la reducción de la tarifa del impuesto de renta, la ampliación de la base gravable del impuesto de IVA y la creación de la Unidad de Valor Tributario UVT.

Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)

En relación con los cargos por vicios formales estima el ICDT que no hay lugar a declarar la inconstitucionalidad de la totalidad de la Ley 1111 de 2006, por cuanto “no se incurrió en las irregularidades e infracción de disposiciones de orden constitucional y de ley que la demanda de este proceso señaló”. En efecto, estima el Instituto que el artículo 154 Superior autoriza a las cámaras a introducir las modificaciones a los proyectos de ley presentados por el Ministerio de Hacienda en materias tributarias, pues “sostener que proyecto y ponencia tenían que ser idénticos desconoce el inciso [del artículo 154 constitucional], pues contra lo que él autoriza restringe (sic) el ejercicio de la función legislativa”.

Adicionalmente, estima el Instituto que al no ser aprobada la propuesta del gobierno no era necesario expresar que la misma quedaba sin efectos ni tampoco era necesario ordenar su archivo, y por ende no se vulneró el principio de consecutividad ni la iniciativa legislativa, puesto que,

“(…) originada en el Gobierno la iniciativa para legislar en materia de gasto público tributario, por concepto de exclusiones, deducciones, exenciones y descuentos de impuestos, para aumentarlo o disminuirlo, se cumplió lo que el inciso segundo del artículo 154 superior ordena”.

Concepto del Procurador General de la Nación

El Procurador General de la Nación, Edgardo José Maya Villazón, intervino en el presente proceso mediante el concepto No 4310 del 17 de mayo de 2007, para solicitar a la Corte Constitucional declarar exequible la totalidad de la Ley 1111 de 2006 por no concurrir ningún vicio en su formación, “sólo por los cargos de la demanda”.

En relación con los cargos por violación de los principios de consecutividad y de identidad, y la iniciativa gubernamental en materia tributaria, el Ministerio Público señala que

“La única restricción existente en relación con las modificaciones es la observancia del principio de unidad de materia. Es decir que tanto el Congreso en su labor creadora de derecho positivo, como el Gobierno al impulsar el proceso de formación de ciertas leyes y de intervenir a lo largo del trámite

parlamentario, pueden introducir cambios al proyecto de ley respetando el principio de identidad. De acuerdo con los antecedentes legislativos allegados a la demanda, estima el Ministerio Público que el proyecto original presentado por el Gobierno Nacional fue modificado a iniciativa de los ponentes de las comisiones de la Cámara de Representantes y del Senado de la República, lo cual, como ya se dijo, es procedente puesto que el proyecto presentado por el Gobierno no es intangible, pudiendo ser modificado por el Congreso, las cuales contaron con el aval del Gobierno”

Problema jurídico

Indica el demandante que la Ley 1111 de 2006 es inconstitucional por vicios de forma, por haberse vulnerado los siguientes principios: (i) Principio de consecutividad; (ii) Principio de identidad; (iii) Iniciativa gubernamental.

Los cargos de la demanda en relación con los tres principios arriba mencionados parten de la alegada sustitución total del proyecto de ley 039 de 2006. Así, estima el actor que al haberse presentado un nuevo proyecto, a través del cual se sustituía por completo el proyecto de ley 039, correspondía darle todo el trámite constitucional, empezando por la publicación del mismo, lo cual no ocurrió; en consecuencia, se vulneró el principio de consecutividad. Al ser el nuevo proyecto una sustitución completa del proyecto 039 original, se vulneró el principio de identidad, por cuanto las cámaras sólo están autorizadas para introducir modificaciones a los proyectos de ley pero no para sustituirlos completamente. Finalmente, en tanto que el nuevo proyecto de ley 039 no fue presentado por el Gobierno Nacional, se vulneró el principio de iniciativa legislativa para ciertas materias tributarias.

A partir de los cargos formulados por el actor, entrará la Sala Plena a resolver los siguientes problemas jurídicos:

¿Se vulneró el principio de consecutividad al haberse introducido modificaciones sustanciales al Proyecto de Ley 039 de 2006, sin que las mismas hayan sido publicadas en la Gaceta del Congreso antes de darles curso en la comisión respectiva?

¿Se vulneró el principio de identidad al haber sido modificado el Proyecto de Ley 039 de 2006, “por medio del cual se sustituye el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”, por un proyecto de ley que culminó en la expedición de la Ley 1111 de 2006 “por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”?

¿Se vulneró la regla de iniciativa legislativa gubernamental en ciertas materias tributarias al haberse introducido modificaciones al Proyecto de Ley 039 de 2006 que no fueron presentadas por el Ministro de Hacienda y Crédito Público?

Consideraciones

Como cuestión previa, la Sala Plena debe definir si el al Proyecto de Ley 039 de 2006 inicialmente presentado por el Gobierno Nacional fue sustituido o modificado, y en este último evento, cuál es el alcance de dichas modificaciones. De la definición que la Sala Plena haga sobre este asunto se podrá determinar la vulneración de los tres principios señalados por el actor, esto es, el principio de consecutividad y el principio de identidad, así como la regla sobre iniciativa gubernamental.

Advierte la Corte que los cargos están dirigidos contra todo el proyecto, visto en su conjunto. Desde esta perspectiva serán abordados por la Corte, sin entrar a analizar de manera específica cada artículo de la ley.

Trámite dado en el Congreso de la República al proyecto de ley que finalizó con la expedición de la Ley 1111 de 2006

De acuerdo con las pruebas que obran en el expediente, el trámite surtido en el Congreso de la República para la expedición de la Ley 1111 de 2006 fue el siguiente:

Ponencia presentada por el Gobierno

En la Gaceta del Congreso 262 del 28 de julio de 2006 se publicó el proyecto de ley 039 de 2006 Cámara, “*por medio del cual se sustituye el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales*” con su correspondiente exposición de motivos, presentado por el Gobierno, a través del Ministro de Hacienda y Crédito Público. Los aspectos sustantivos de la propuesta planteada por el Gobierno Nacional fueron:

Impuesto a la renta. Se propuso:

Reducir gradualmente la tarifa para sociedades.

Suprimir los ingresos no gravables de las personas naturales y jurídicas que conllevaban beneficios tributarios.

Eliminar los sistemas de depreciación, amortización y agotamiento para sustituirlos por una deducción del 100% de aplicación inmediata por la adquisición de activos fijos tangibles y software.

Eliminar los beneficios tributarios de rentas laborales.

Suprimir las tres tarifas marginales existentes en el impuesto de renta personal para asalariados.

IVA

Unificar las tarifas actuales superiores a la general en el 25%.

Llevar a la tarifa general los bienes y servicios gravados al 10%.

Unificar en el 10% las tarifas actualmente inferiores a dicho porcentaje.

Ampliar la base gravable del IVA gravando ciertos bienes excluidos o exentos.

Realizar una política compensatoria para los hogares del nivel SISBEN 1 y 2.

Otros impuestos.

Eliminar los impuestos de timbre, patrimonio y remesas.

Mantener la tarifa del gravamen a los movimientos financieros en el 4 por mil.

Adicionalmente se propuso darle una nueva estructura al Estatuto Tributario, “*con el fin de facilitar la comprensión por parte de los contribuyentes*”, bajo la idea de darle al mismo mayor simplicidad. Consideró el gobierno:

“(…) la simplicidad es un principio fundamental del proyecto de reforma tributaria. La simplicidad está referida no sólo a la sencillez para lograr la comprensión de las normas tributarias sino a la eliminación de trámites, y primordialmente a la reducción de la normatividad que es nuestro caso se encuentra contenida en el Estatuto Tributario, que hoy cuenta con más de 1000 artículos, sin incluir la numerosa

reglamentación y la gran cantidad de normas de orden legal, de contenido diverso, y en muchos casos desorganizada técnicamente, sin contar con los varios artículos incluidos en leyes de contenidos diferente a la materia tributaria, lo cual dificulta su conocimiento y luego su aplicación”.

La propuesta de Estatuto Tributario presentada por el Gobierno se organizó de la siguiente manera:

Libro primero: Impuesto a la renta. En este libro se incluían tres títulos: para negocios, para asalariados, para extranjeros.

Libro segundo: IVA.

Libro tercero: Gravamen a los movimientos financieros.

Libro cuarto: Retención en la fuente.

Libro quinto: Procedimiento tributario.

Libro sexto: Disposiciones transitorias.

Cada uno de los libros se subdividió a su vez en capítulos, los cuales contenían una regulación integral del respectivo impuesto, en aspectos tales como sujetos, hecho generador, causación, base gravable y tarifa. En los mismos se reflejan las reformas sustantivas propuestas, a las que antes se hizo referencia.

Así, en el artículo 1 en el proyecto de ley 039 de 2006 presentado por el Gobierno Nacional se dispuso:

“Artículo 1. Sustitúyase el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, el cual queda así:

“(…) [sigue la propuesta integral de Estatuto Tributario]”

Y, a su turno, el proyecto de artículo 2, señaló:

“Artículo 2. Vigencia y derogatorias. La presente ley rige a partir del 1 de enero de 2007, previa su publicación y deroga el Decreto 624 de 1989 y todas aquellas normas legales referidas a los impuestos de renta, sobre las ventas, gravamen a los movimientos financieros y retención en la fuente que no se encuentren incorporadas en esta ley”.

Primer debate.

En la Gaceta del Congreso 527 del 9 de noviembre de 2006 se publicó la ponencia para primer debate al proyecto de ley 039 de 2006 Cámara, *“por el cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”*, acumulado con los proyectos de ley 03, 031, 061, 136, y 159 de Cámara

Dentro de los temas sometidos a consideración de las Comisiones Económicas Conjuntas incluidos en la ponencia se encontraban:

Impuesto a la renta. Se propuso, entre otros:

Incluir a los hogares comunitarios autorizados por el ICBF como no contribuyentes.

Establecer un porcentaje del total del inventario inicial más las compras como deducible.

Introducir modificaciones a la determinación de los costos y de los valores patrimoniales de los activos fijos, así como el tratamiento de la cuenta de revalorización patrimonial.

Impuesto al patrimonio. Se propuso:

Establecer la causación del impuesto por los años 2007 al 2010, sobre la base gravable del patrimonio líquido poseído el 1 de enero de 2007, con una tarifa del 1.2% anual.

IVA. Se propuso, entre otros:

Ampliar la base gravable del IVA gravando ciertos bienes excluidos o exentos.

Mantener la tarifa del 10% para ciertos bienes, y modificar las tarifas vigentes para otros bienes.

Gravamen a los movimientos financieros. Se propuso, entre otros:

Establecer de manera permanente el gravamen del cuatro por mil.

Eliminar la exención de ciertas cuentas de este gravamen.

Normas de procedimiento. Se propuso, entre otros:

Regular aspectos relativos a la notificación electrónica, y establecer la posibilidad de notificar mediante aviso en determinadas circunstancias.

Regular las sanciones relativas por el incumplimiento de la inscripción en el RUT y en el NIT.

En la Gaceta del Congreso 608 del 4 de diciembre de 2006 se publicó el texto definitivo al proyecto de ley 039 de 2006 Cámara, 043 de 2006 Senado, *“por el cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”*, aprobado en primer debate por las Comisiones Terceras y Cuartas Conjuntas de la Cámara de Representantes y del Senado de la República, en sesiones ordinarias de los días 15 y 21 de noviembre de 2006.

Segundo debate

En la Gacetas del Congreso 61 y 61 del 4 de diciembre de 2006 se publicó la ponencia para segundo debate al proyecto de ley 039 de 2006 Cámara, 043 de 2006 Senado, *“por el cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”*.

Comisión de conciliación

En las Gacetas del Congreso 662 y 663 del 13 de diciembre de 2006 se publicó el informe de conciliación al proyecto de ley 039 de 2006 Cámara, 043 de 2006 Senado, de la Comisión de Conciliación reunida el 13 de diciembre de 2006, *“por el cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección*

de Impuestos y Aduanas Nacionales”.

Asimismo, en la Gaceta del Congreso 663 del 13 de diciembre de 2006 se publicó el texto definitivo plenaria al proyecto de ley 039 de 2006 Cámara, 043 de 2006 Senado, “*por el cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales*”, aprobado en segundo debate en la sesión plenaria del senado el 12 de diciembre de 2006.

En la Gaceta del Congreso 697 del 29 de diciembre de 2006 se publicó el texto definitivo plenaria al proyecto de ley 039 de 2006 Cámara, 043 de 2006 Senado, “*por el cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales*”, aprobado en segundo debate en la sesión plenaria de la Cámara de Representantes los días 11 y 12 de diciembre de 2006, previo su anunció el 6 de diciembre de 2006.

A partir de las pruebas obrantes en el expediente, la Corte concluye que el Congreso en ningún momento sustituyó totalmente la iniciativa tributaria propuesta por el gobierno nacional, sino que a partir de la propuesta presentada por éste el 28 de julio de 2006 introdujo modificaciones con la coadyuvancia de los representantes del gobierno nacional, quienes se hicieron presentes en los diferentes foros convocados por el Congreso de la República y en las reuniones que para el efecto se sostuvieron con la Comisión de Ponentes.

Análisis de los problemas jurídicos

En relación con el alcance de las modificaciones que pueden introducir las cámaras a los proyectos de iniciativa gubernamental, la Corte Constitucional ha manifestado sobre el particular que

“en nuestro país las cámaras tienen facultad para modificar la iniciativa gubernamental, no sólo porque así lo establece expresamente el artículo 154 superior sino, además, porque así se desprende del hecho de que la cláusula general de competencia esté radicada en el Congreso (CP art. 150) puesto que ella implica que las cámaras tienen la libertad de regular cualquier tema, salvo que la Constitución misma le impida abordar esa materia específica. Por ende, como la Carta no prohíbe al Congreso modificar el proyecto de referendo presentado por el Gobierno, debe entenderse que las cámaras tienen competencia para introducir esos cambios”

De tal forma que la potestad de configuración que ha sido confiada al Congreso, en ejercicio de sus competencias legislativas comprende introducirle modificaciones de amplio alcance a los proyectos de iniciativa gubernamental. Solamente en aquellos casos en que las modificaciones contraríen los principios de identidad relativo y de consecutividad, puede afirmarse que la introducción de una modificación al texto del proyecto constituye un vicio de inconstitucionalidad

Los principios de identidad y consecutividad. Facultad de las plenarias para introducir modificaciones, adiciones y supresiones al proyecto de ley.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 157 de la Carta Política, citado por el demandante como violado, para que un proyecto se convierta en ley de la República es indispensable que respete los siguientes pasos estructurales (i) haya sido publicado oficialmente por el Congreso antes de darle curso en la Comisión respectiva; (ii) haya sido aprobado en primer debate en la correspondiente Comisión permanente de cada cámara, o, en los casos establecidos en el Reglamento del Congreso, en sesión conjunta de las comisiones permanentes de ambas cámaras; (iii) haya sido aprobado en segundo debate en cada Cámara, y (iv) haya obtenido la sanción del Gobierno.

La Corte Constitucional ha señalado que el trámite legislativo se guía por los principios de *consecutividad* e

identidad Conforme al primero, los proyectos de ley deben surtir cuatro debates de manera sucesiva, tanto en comisiones como en plenarias. No obstante, la jurisprudencia ha sostenido que dicho principio está sujeto a las variantes plasmadas en la Constitución y en la ley De manera que las sesiones conjuntas de las comisiones homólogas de una y otra cámara, por ejemplo, para dar primer debate a un proyecto de ley, y la simultaneidad del segundo debate, conforme a lo dispuesto en el artículo 183 de la Ley 5ª de 1992, constituyen singularidades en el trámite legislativo

Con todo, en virtud del principio de *consecutividad* tanto las comisiones como las plenarias de una y otra cámara están en la obligación de estudiar y debatir todos los temas que hayan sido puestos a su consideración y no pueden renunciar a ese deber constitucional ni deferir su competencia a otra célula legislativa con el fin de que en posterior debate sea considerado un determinado asunto. En efecto, la totalidad del articulado propuesto en la ponencia presentada debe ser discutido y aprobado o improbadado por la comisión constitucional permanente o por la plenaria, según sea el caso. En cuanto a las proposiciones modificatorias o aditivas que se planteen en el curso del debate, así como las supresiones, deben igualmente ser objeto de discusión y votación, salvo que el autor de la propuesta decida retirarla antes de ser sometida a votación o ser objeto de modificaciones, conforme a lo dispuesto en el artículo 111 de la Ley 5ª de 1992

El concepto del principio de *identidad* cambió con la expedición de la actual Carta Política, tal como la Corte lo ha reconocido Tal principio no significa, entonces, que un determinado proyecto de ley deba permanecer idéntico durante los cuatro debates reglamentarios ni que un precepto allí incluido deba ser exacto desde que se inicia el trámite legislativo hasta que éste termina, *sino que entre los distintos contenidos normativos que se propongan respecto de un mismo artículo exista la debida unidad de materia*

El principio de *identidad* tiene un carácter relativo, en la medida en que autoriza a los congresistas para que durante el segundo debate puedan introducir al proyecto las modificaciones, adiciones y supresiones que consideren necesarias

En este orden de ideas, y como ya lo manifestó la Corte, el proyecto de ley 039 de 2006 presentado por el gobierno nacional no fue integralmente sustituido por los ponentes designados, sino que al mismo se le introdujeron modificaciones, en el ámbito de competencias del Congreso de la República. El hecho de que tales modificaciones tengan un alcance amplio, a tal punto que el nombre del proyecto haya sido cambiado para indicar que el Estatuto Tributario era reformado, pero no sustituido por otro como lo propuso originalmente el gobierno, no significa que, visto en conjunto, el proyecto de ley haya sido tramitado desconociendo los principios de consecutividad e identidad.

Además, el cambio esencial que redujo los alcances del proyecto originalmente presentado, se llevó a cabo en las Comisiones Terceras y Cuartas Conjuntas por los ponentes que estudiaron el proyecto presentado por el Gobierno en primera instancia, e introdujeron modificaciones avaladas por el Ejecutivo y concertadas por los diferentes grupos económicos, lo cual es perfectamente posible en atención al trámite legislativo.

De forma que el cargo presentado por el demandante no está llamado a prosperar, por cuanto (i) el principio de identidad fue respetado, ya que las materias reguladas por la Ley 1111 de 2006, vistas en su conjunto, tienen una relación de conexidad con el proyecto de ley 039 de 2006 presentado por el Gobierno Nacional el 28 de junio de 2006, y (ii) el principio de consecutividad no fue vulnerado, puesto que la ponencia para primera debate presentada el 9 de noviembre de 2006 por los ponentes designados, no constituía un nuevo proyecto de ley diferente y, por tanto, no era necesario publicarlo, designar nuevos ponentes, y disponer el archivo del proyecto de ley 039 de 2006 presentado por el Gobierno Nacional el 28 de junio de 2006.

Advierte la Corte que esta conclusión parte de un análisis global de la ley acusada, y por lo tanto no impide que en el futuro la Corte encuentre que respecto de cierto artículo sí hubo una violación de estos principios que sintetizan

aspectos estructurales del proceso de formación de las leyes.

La iniciativa gubernamental se manifestó claramente en la presentación del proyecto, visto en su conjunto.

Según el demandante la totalidad de la Ley 1111 de 2006 no contó con la iniciativa gubernamental que exige el artículo 154 superior, puesto que el proyecto inicial presentado por el Ministro de Hacienda y Crédito Público a consideración del Congreso, publicado la Gaceta del Congreso 262 del 28 de julio de 2006, fue completamente sustituido por el nuevo proyecto de ley 039 de 2006, publicado en la Gaceta del Congreso 527 del 9 de noviembre de 2006.

De acuerdo con el segundo inciso del artículo 154 superior:

“sólo podrán ser dictadas o reformadas por iniciativa del Gobierno las leyes a que se refieren los numerales 3, 7, 9, 11 y 22 y los literales a, b y e, del numeral 19 del artículo 150; las que ordenen participaciones en las rentas nacionales o transferencias de las mismas; las que autoricen aportes o suscripciones del Estado a empresas industriales o comerciales y las que decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales.”

En este sentido es claro que las disposiciones contenidas en la Ley 1111 de 2006 debían contar con la iniciativa del Gobierno para poder ser aprobadas por el Congreso de la República. No obstante, y contrario a lo manifestado por el demandante, la jurisprudencia reiterada de la Corte ha señalado que se da cumplimiento a lo previsto en el artículo 154 superior no sólo mediante la presentación por parte del gobierno del proyecto o de las proposiciones tendientes a modificarlo, sino además con la manifestación de su aval a las mismas durante el trámite del proyecto. Sobre el particular ha dicho la Corporación:

“(…) debe aclararse que la iniciativa legislativa gubernamental no se circunscribe al acto de la mera presentación del proyecto de ley como en principio pareciera indicarlo el artículo 154 Superior. En realidad, teniendo en cuenta el fundamento de su consagración constitucional, cual es el de evitar que se legisle sin el conocimiento y consentimiento del Ejecutivo sobre materias que comprometen aspectos propios de su competencia, dicha atribución debe entenderse como aquella función pública que busca impulsar el proceso de formación de las leyes, no sólo a partir de su iniciación sino también en instancias posteriores del trámite parlamentario. Entonces, podría sostenerse, sin lugar a equívocos, que la intervención y coadyuvancia del Gobierno Nacional durante la discusión, trámite y aprobación de un proyecto de ley de iniciativa reservada, constituye una manifestación tácita de la voluntad legislativa gubernamental y, desde esa perspectiva, tal proceder se entiende inscrito en la exigencia consagrada en el inciso 2° del artículo 154 de la Constitución Política. A este respecto, y entendido como un desarrollo del mandato previsto en la norma antes citada, el parágrafo único del artículo 142 de la Ley 5ª de 1992, por la cual se expide el reglamento del Congreso, es claro en señalar que: “el Gobierno Nacional podrá coadyuvar cualquier proyecto de su iniciativa que curse en el Congreso cuando la circunstancia lo justifique”, y que “La coadyuvancia podrá efectuarse antes de la aprobación en las plenarios”

Así, el requisito de iniciativa legislativa consagrado en el artículo 154 constitucional ha de entenderse cumplido frente a la Ley 1111 de 2006, en lo que respecta al cargo global aquí analizado, dado que visto en su conjunto el proyecto de ley correspondiente a la ley acusada fue presentado por el Ministro del ramo, quien acompañó las deliberaciones que luego concluyeron en una modificación sustancial del proyecto original.

La cuestión de si algunas de esas modificaciones sustanciales debieron haber contado con el aval ministerial, es distinta a la que ha analizado la Corte puesto que tiene que ver con artículos específicos de la ley, no con la ley en

su conjunto. Por lo tanto, lo resuelto en esta sentencia no impide que la Corte concluya en providencias posteriores que ciertas adiciones específicas al proyecto original han debido contar con el aval del Ministro del ramo.

Examen de constitucionalidad material de la Ley 1111 de 2006 (parcial).

Inhibición respecto del examen de constitucionalidad de la totalidad de los artículos 9, 25, 26, 27, 28, 29 y 30 de la Ley 1111 de 2006, y la expresión “nacionales” de los artículos 10 y 28 de la misma Ley.

Normas acusadas

A continuación se transcriben las normas acusadas y se subrayan los apartes demandados:

ARTÍCULO 9. Modificase el artículo 188 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

"Artículo 188. Base y porcentaje de renta presuntiva. Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al tres por ciento (3%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior."

ARTÍCULO 10. Modificase el artículo 189 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

"Artículo 189. Depuración de la base de cálculo y determinación. Del total del patrimonio líquido del año anterior, que sirve de base para efectuar el cálculo de la renta presuntiva, se podrán restar únicamente los siguientes valores:

- a) El valor patrimonial neto de los aportes y acciones poseídos en sociedades nacionales; (...)"

ARTÍCULO 25. Modificase el artículo 292 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

"Artículo 292. Impuesto al patrimonio. Por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010, créase el impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado.

Parágrafo. Los contribuyentes podrán imputar el impuesto al patrimonio contra la cuenta de revalorización del patrimonio, sin afectar los resultados del ejercicio."

ARTÍCULO 26. Modificase el artículo 293 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

"Artículo 293. Hecho generador. El impuesto a que se refiere el artículo anterior se genera por la posesión de riqueza a 1° de enero del año 2007, cuyo valor sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000)."

ARTÍCULO 27. Modificase el artículo 294 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

"Artículo 294. Causación. El impuesto al patrimonio se causa el 1° de enero de cada año, por los años 2007, 2008, 2009 y 2010."

ARTÍCULO 28. Modificase el artículo 295 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

"Artículo 295. Base gravable. La base imponible del impuesto al patrimonio está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1° de enero del año 2007, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos veinte millones de pesos (\$220.000.000) del valor de la casa o apartamento de habitación."

ARTÍCULO 29. Modificase el artículo 296 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

"Artículo 296. Tarifa. La tarifa del impuesto al patrimonio es del uno punto dos (1.2%) por cada año, de la base gravable establecida de conformidad con el artículo anterior."

ARTÍCULO 30. Modificase el artículo 298 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

"Artículo 298. Declaración y pago. El impuesto al patrimonio deberá liquidarse en el formulario oficial que para el efecto prescriba la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y presentarse con pago en los bancos y demás entidades autorizadas para recaudar ubicados en la jurisdicción de la Administración de Impuestos y Aduanas o de Impuestos Nacionales, que corresponda al domicilio del sujeto pasivo de este impuesto, dentro de los plazos que para tal efecto reglamente el Gobierno Nacional."

Razones de la violación

El demandante acusa los artículos 9, 25, 26, 27, 28, 29 y 30 de la Ley 1111 de 2006, y la expresión "nacionales" del artículo 28 de la misma Ley al estimar que se vulnera la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones', publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena 1063 de mayo 5 de 2004, norma esta de Derecho Comunitario, así como, en conexidad con dicha Decisión 578, el preámbulo y los artículos 9, 93, 94, 150 (numeral 16), 189 (numeral 2) y 241 (numeral 10) de la Constitución Política.

En la demanda el actor expone que:

"(...) la Decisión No.578 de la Comisión de la Comunidad Andina de Naciones – CAN, con el objeto de evitar la doble tributación, estableció normas relacionadas con el impuesto de renta y sobre el impuesto al patrimonio para los Países Miembros de la Comunidad Andina, obligatorias a partir de mayo 5 de 2004, fecha de publicación de dicha Decisión. En materia del impuesto de renta, la Decisión No. 578 de la Comisión de la Comunidad Andina de Naciones – CAN establece que las rentas provenientes de bienes inmuebles sólo serán gravables por el País Miembro en el cual estén situados dichos bienes, según el artículo 4°; que las rentas provenientes del derecho a explotar recursos naturales sólo serán gravables por el País Miembro propietario de dichos recursos naturales, según el artículo 5°; que los beneficios de las empresas sólo son gravables en el País Miembro donde se hubieren efectuado las actividades empresariales, según el artículo 6°; se establece régimen impositivo para las empresas asociadas o relacionadas, en su artículo 7; se establece que los beneficios de empresas transportadoras están sujetos a obligación tributaria en el País Miembro del domicilio, según el artículo 8; las regalías se gravan en el País Miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible, según el artículo 9; los intereses y demás rendimientos financieros se gravan en el País Miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago, según el artículo 10; los dividendos y participaciones sólo son gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye, según el artículo 11; las ganancias de capital sólo son gravables por el País Miembro en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, con las excepciones para las

naves, aeronaves, autobuses, otros vehículos de transporte, títulos, acciones y otros valores, según el artículo 12; las rentas provenientes de prestación de servicios personales que sólo son gravables en el territorio del País Miembro donde fueren prestados, según el artículo 13; tratamiento para los beneficios empresariales por prestaciones de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica, y consultoría, en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios, según el artículo 14; las pensiones y anualidades gravables en el País Miembro en cuyo territorio se encuentre su fuente productora, según el artículo 15; y las actividades de entretenimiento público gravables solamente en el País Miembro en cuyo territorio se hubieren efectuado tales actividades, según el artículo 16.

“En materia de los impuestos al patrimonio, la Decisión No. 578 de la Comisión de la Comunidad Andina de Naciones – CAN estableció que el patrimonio situado en el territorio de un País Miembro únicamente será gravable por éste, según el artículo 17. La Decisión No. 578 de la CAN, publicada en mayo 5 de 2004, empezó a regir en enero 1° de 2005, de acuerdo con lo estipulado en su artículo 22. Por lo tanto, para Colombia estaba vigente en diciembre 27 de 2006, cuando se promulgó la Ley 1111 de diciembre 27 de 2006”.

De forma que los artículos 25, 26, 27, 28, 29 y 30 de la Ley 1111 de 2006 y la expresión “*nacionales*” contenida en el artículo 28 de la misma ley, vulneraron las anteriores previsiones comunitarias al incluir dentro de la base gravable el valor del patrimonio líquido poseído en enero 1° de 2007, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales (expresión también demandada) y los primeros doscientos veinte millones de pesos (\$220.000.000) del valor de la casa de habitación. En concepto del actor al no haberse excluido de forma expresa el valor del patrimonio líquido del obligado ubicado en el exterior se vulneró el artículo 17 de la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina de Naciones - CAN, que prevé que el patrimonio situado en el territorio de un País Miembro es gravado únicamente por éste. Por lo tanto,

“Las normas demandadas que crean el impuesto al patrimonio no distinguieron ni separaron el patrimonio líquido ubicado en Colombia del patrimonio líquido ubicado en otros Países Miembros de la Comunidad Andina de Naciones – CAN, sino que el total del patrimonio líquido del obligado lo convirtieron en riqueza, y lo constituyeron en base gravable en Colombia.

“Las normas demandadas no permiten excluir de la base del patrimonio líquido total del obligado, el patrimonio líquido situado en otros Países Miembros de la Comunidad Andina de Naciones – CAN. Y la situación es más ostensible cuando de la base gravable sólo se puede excluir el valor patrimonial neto de las acciones y aportes poseídos en sociedades nacionales; no pudiéndose excluir el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades extranjeras ubicadas o domiciliadas en el territorio de Países Miembros de la Comunidad Andina de Naciones – CAN distinto del territorio colombiano.

“Las normas del derecho comunitario derivado, provenientes del tratado – marco de la Comunidad Andina de Naciones – CAN, son de obligatorio cumplimiento en Colombia, porque corresponden y son inherentes al tratado internacional aprobado por Colombia; y la legislación ordinaria debe respetar lo establecido en este tratado dentro del principio de integración de la comunidad latinoamericana. Por lo cual, su violación, vulnera, también, el Preámbulo y los artículos 9°, 93, 94, 150 numeral 16, 189 numeral 2 y 241 numeral 10 de la Constitución Política de Colombia, ya que el Pueblo de Colombia está comprometido a impulsar la integración de la comunidad latinoamericana, y que la política exterior de Colombia está orientada hacia la integración latinoamericana y del caribe, y que los convenios internacionales vigentes en Colombia son de obligatorio cumplimiento.

“Por lo cual, la totalidad de los artículos 25, 26, 27, 28, 29 y 30 de la Ley 1111 de 2006, que crearon el impuesto al patrimonio, son inconstitucionales por violar las normas del derecho comunitario derivado,

la Decisión No.578 de la Comunidad Andina de Naciones – CAN; y también, la expresión “nacionales” contenida en el artículo 28 de la Ley 1111 de 2006, por la misma razón, es inconstitucional”.

A su turno, el actor alega la inconstitucionalidad del artículo 9 de la Ley 1111 de 2006, en el cual se estableció la presunción de renta líquida del contribuyente en un mínimo del tres por ciento (3%) de su patrimonio líquido en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior, y la expresión “**nacionales**” contenida en el artículo 10 de la misma Ley, en el cual se estableció la forma de realizar la depuración de la base de cálculo y de determinar la renta presuntiva, y previó que se podían restar del patrimonio líquido del año anterior el valor patrimonial neto de los aportes y acciones poseídos en sociedades nacionales.

Al igual que el cargo expuesto en contra de los artículos 25, 26, 27, 28, 29 y 30 de la Ley 1111 de 2006, y la expresión “nacionales” del artículo 28 de la misma Ley, el actor estima que el artículo 9 y la expresión “nacionales” contenida en el artículo 10 de la Ley 1111 de 2006 desconocen los contenidos la Decisión No. 578 de la Comisión de la Comunidad Andina de Naciones – CAN, en la cual se establece que “*para evitar la doble tributación, en materia del impuesto de renta, que las rentas provenientes de bienes sólo son gravables en el País Miembro donde estén situados(...)*”. El demandante expresa el concepto de la violación en los siguientes términos:

“(…) dentro del patrimonio líquido del contribuyente en Colombia como una universalidad, resultante de restar de los activos patrimoniales las deudas fiscales, están incluidos también los bienes y deudas situadas en el territorio de los demás Países Miembros de la Comunidad Andina de Naciones - CAN. Lo que significa, que el patrimonio líquido situado en el territorio de los demás Países Miembros de la Comunidad Andina de Naciones – CAN, está sujeto a renta presuntiva en Colombia, cuando sus rentas tributan en el respectivo País Miembro donde están ubicados los bienes y deudas, por decisión del derecho comunitario derivado.

“En la misma forma, al permitir en el artículo 10 literal a) de la Ley 1111 de 2006, que sólo se puede restar del patrimonio líquido del año anterior, el valor patrimonial neto de los aportes y acciones poseídos en sociedades nacionales (expresión demandada), implica que las acciones y aportes poseídos en sociedades extranjeras situadas o domiciliadas en el territorio de otros Países Miembros de la Comunidad Andina de Naciones – CAN, están sujetos a renta presuntiva en Colombia, cuando dichas acciones y aportes generan dividendos y participaciones gravables únicamente en el País Miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye, según el artículo 11 de la Decisión No. 578 de la Comisión de la Comunidad Andina de Naciones - CAN.

“Es decir, que se establece, en las normas demandadas, doble tributación, al determinar renta presuntiva sobre el patrimonio líquido situado en el territorio de otros países Miembros de la Comunidad Andina de Naciones – CAN. Lo cual, es violatorio de la Decisión No. 578 de la Comisión de la Comunidad Andina de Naciones – CAN, norma de derecho comunitario derivado, obligatoria en Colombia, por provenir del tratado marco del Acuerdo Subregional Andino, derecho comunitario originario”.

Intervenciones

Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con respecto al aparente desconocimiento de la Decisión No 578 proferida por la Comunidad Andina de Naciones, afirma que si bien el Congreso debe respetar los tratados internacionales aprobados por Colombia, las normas de derecho comunitario comparten la misma categoría de una ley ordinaria, por lo que no existe superioridad de la normativa comunitaria frente a las leyes internas expedidas por el Congreso. En ese sentido, acogiendo lo señalado en la sentencia C-256 de 1998 (M.P. Fabio

Morón Díaz), considera el Ministerio que el derecho comunitario no se acomoda a los presupuestos del artículo 93 constitucional, por lo que no forma parte del bloque de constitucionalidad.

Aunado a lo anterior, estima que la Decisión citada fija, entre otros, la jurisdicción correcta en los eventos en los cuales se presente doble tributación, indicando de manera clara y precisa la forma de resolver tales situaciones. Así, el artículo 3º de la Decisión 578 consagra que, "(...) los demás países miembros que de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio". Pero ello, a juicio del Ministerio, no está creando una limitación a los países miembros relacionada con una reserva de ley en materia tributaria, sino que, "si la misma renta resulta gravada en el exterior por un país miembro, ésta debe ser considerada para efectos del impuesto de renta interno, como una renta exenta en el otro país miembro".

Finalmente, el Ministerio de Hacienda afirma que la Corte debe declararse inhibida para pronunciarse sobre este tema, por cuanto conforme con la Sentencia C-231 de 1997 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz), las decisiones proferidas por la Comunidad Andina de Naciones no son referentes para ejercer el control constitucional.

Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas

En relación con la presunta inconstitucionalidad de los artículos 9, 25, 26, 27, 28, 29 y 30 de la Ley 1111 de 2006 y la expresión 'nacionales' de los artículos 10 literal a) y 28 de la Ley 111 de 2006, considera que la demanda es inepta por cuanto el demandante pretende que se efectúe una revisión de las disposiciones acusadas frente a la Decisión 578 de la Comunidad Andina de las Naciones, y el juicio de inconstitucionalidad exige una confrontación objetiva y verificable entre el contenido de las normas acusadas y la Constitución Política.

Sin perjuicio de lo anterior, estima la DIAN que si la misma renta resulta gravada en el exterior por un país miembro de la Comunidad Andina, para efectos del impuesto de renta interno del otro país miembro debe ser considerada como renta exenta. Así, concluye la DIAN que

“por lo tanto el hecho de que la Ley 1111 de 2006 no mencione expresamente el régimen para evitar la doble tributación previsto por la Decisión 578 de 2004 no significa que desconozca su aplicación, ni mucho menos que ello implique su violación pues en tal evento basta con acudir a lo previsto por la misma decisión en el inciso 1 artículo 3 “Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión”, para que la autoridad tributaria nacional reconozca la imposibilidad de someter nuevamente a imposición dicha renta”.

Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)

En relación con los cargos por vulneración material de la Constitución, considera el ICDT que la Ley 1111 de 2006 es una ley de carácter general para “financiar los gastos e inversiones del Estado”. Por su parte, la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones es una norma de carácter especial, aplicable a los países que conforman dicha comunidad, que de manera alguna puede ser modificada por una ley de carácter general como acontece con la Ley 1111 de 2006. En consecuencia, estima el ICDT que la Ley 1111 de 2006 no ha vulnerado el contenido de normas de derecho internacional.

Concepto del Procurador General de la Nación

La Procuraduría sostiene que los artículos 9, 25, 26, 27, 28, 29 y 30 y, la expresión “nacionales” contenida en los artículos 10 literal a) y 28 de la Ley 1111 de 2006 son constitucionales, por cuanto el incumplimiento por parte del

Estado de los compromisos internacionales adquiridos no lleva consigo la inconstitucionalidad de dichos preceptos.

En concepto de la Procuraduría, la Decisión 578 de 2004 de la Comunidad Andina de Naciones no ostenta la categoría de norma superior que condicione la validez del derecho interno, en tanto que “no es de aquellos que reconocen derechos humanos y prohíben su limitación en los estados de excepción: no hace parte del bloque de constitucionalidad y, por lo tanto, no procede un análisis de las disposiciones demandadas por este aspecto”, por lo cual las posibles contradicciones entre la ley y el derecho comunitario andino no generan la declaración de inexequibilidad. En concepto de la Procuraduría,

“(…) la prevalencia de las normas comunitarias sobre las normas locales y la obligatoria aplicación directa de las decisiones de los órganos comunitarios creadoras de derecho secundado son situaciones distintas al juicio abstracto de constitucionalidad, y comportan unos alcances singulares, por cuya virtud la apreciación de las eventuales contradicciones entre las prescripciones regionales y el derecho interno corresponde a los jueces y a los operadores jurídicos encargados de resolver esos conflictos concretos, teniendo como norte los efectos especiales y directos que en el ordenamiento interno despliegan las normas supranacionales, cuya prevalencia sobre las normas locales reguladoras de una misma materia implica el desplazamiento que no la derogación de la norma nacional.”

En este orden de ideas, el Ministerio Público solicitó a la Corte que se declare inhibida para pronunciarse de fondo sobre la constitucionalidad de los artículos 9, 25, 26, 27, 28, 29 y 30 y, la expresión “nacionales” contenida en los artículos 10 literal a) y 28 de la misma Ley, en relación con los cargos por vulneración de la Decisión 578 de la Comunidad Andina.

Problema jurídico

El actor estima que las normas demandadas no distinguieron ni separaron el patrimonio líquido ubicado en Colombia del patrimonio líquido ubicado en otros países miembros de la Comunidad Andina, por lo cual el total del patrimonio líquido del obligado constituye la base gravable en Colombia y no excluyeron el patrimonio líquido del obligado ubicado en el exterior. En este sentido, las normas demandadas violan la Decisión 578 de la Comunidad Andina de las Naciones, publicada en la Gaceta Oficial de Acuerdo de Cartagena No. 1063 de mayo 5 de 2004, puesto que el artículo 17 de la Decisión 578 del CAN, desde el primero de enero de 2005, estableció expresamente que el patrimonio situado en el territorio de un país miembro será gravado únicamente por éste, lo que quiere decir que en el territorio Colombiano solo es gravado el patrimonio situado en Colombia. De forma que las normas demandadas son inexequibles por violar la Decisión 578 del CAN, y en consecuencia el preámbulo y los artículos 9, 93, 94, 150 numeral 16, 189 numeral 2 y 241 numeral 10 de la Constitución Política.

De otra parte, el artículo 9 de la Ley 1111 de 2006 estableció la presunción de la renta líquida del contribuyente en un mínimo del 3% de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior, y el artículo 10 para la depuración de la base para el cálculo, y para la determinación de la renta presuntiva (literal a), estableció que se podían restar del patrimonio líquido del año anterior el valor patrimonial neto de los aportes y acciones poseídas en sociedades nacionales. Esto significa que el total del patrimonio líquido del año anterior del contribuyente, incluye tanto el patrimonio líquido situado en el territorio colombiano como el patrimonio líquido ubicado en los países miembros de la Comunidad Andina, contrariando con ello la Decisión 578 del CAN en la que se establece, para evitar la doble tributación en materia del impuesto a la renta, que las rentas provenientes de bienes solo son gravables en el país miembro donde estén situados.

Como cuestión inicial, la Corte debe abordar si lo procedente es inhibirse, como lo solicita el Procurador General de la Nación.

Consideraciones sobre la procedencia de la inhibición.

La Corte ha sostenido que:

“la legislación expedida por el organismo supranacional goza de un efecto de prevalencia sobre las normas nacionales que regulan la misma materia y, por lo tanto, en caso de conflicto, la norma supranacional desplaza (que no deroga) – dentro del efecto conocido como preemption - a la norma nacional”

Sin perjuicio de lo anterior, la Corte no puede efectuar un análisis de constitucionalidad a partir de la confrontación de un texto de carácter legislativo con normas de derecho internacional que no hacen parte del bloque de constitucional, como es el caso de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones. Sobre este punto, en la sentencia C-864 de 200 la Corte afirmó que:

“los Tratados de la CAN no constituyen un parámetro para adelantar el control de constitucionalidad en razón de los meros criterios económicos que en ellos se expongan, como reiteradamente lo ha señalado esta Corporación”.

Ya la Corte se había pronunciado sobre el tema mediante la sentencia C-256 de 199, en los siguientes términos:

“Ni los tratados de integración ni el derecho comunitario se acomodan a los supuestos normados por el artículo 93 constitucional, ya que sin perjuicio del respeto a los principios superiores del ordenamiento constitucional destacado en la citada sentencia No. C-231 de 1997, su finalidad no es el reconocimiento de los derechos humanos sino la regulación de aspectos económicos, fiscales, aduaneros, monetarios, técnicos, etc., de donde surge que una prevalencia del derecho comunitario andino sobre el orden interno, similar a la prevista en el artículo 93 de la Carta, carece de sustento.

“Así pues, vistas las cosas a partir del artículo 93, el derecho comunitario andino no conforma el bloque de constitucionalidad y, por ende, tampoco comparte la supremacía de la Carta Fundamental frente a la ley. Empero, cabría considerar la hipótesis de que la incorporación del derecho comunitario en el bloque de constitucionalidad tuviera una base constitucional diferente del artículo 93. En este sentido, es de mérito anotar que para esta Corte, “la incorporación de una norma al bloque de constitucionalidad debe tener fundamento expreso en la Carta” y, en verdad, las distintas normas superiores relativas a la supranacionalidad y a la integración, si bien constituyen el fundamento constitucional de estos fenómenos, no disponen ni entrañan la prevalencia de los respectivos tratados en el orden interno, pues “Una cosa es que las normas de los tratados internacionales tengan fundamento constitucional y otra, por entero diferente, que se hallen incorporadas al bloque de constitucionalidad y que deban ser tenidas en cuenta en el momento de decidir si una ley se ajusta o no a los preceptos de la Carta.

“Sirven los anteriores argumentos al propósito de demostrar que no existe la superioridad del derecho comunitario sobre la Constitución, y que no es cierto que comparta con ella idéntica jerarquía. Adicionalmente, el derecho comunitario tampoco conforma un cuerpo normativo intermedio entre la Carta Fundamental y la ley ordinaria, ya que la aprobación de los tratados por el Congreso se lleva a cabo mediante una ley ordinaria, de modo que, analizadas las cosas desde la perspectiva del juicio de constitucionalidad, las presuntas contradicciones entre la ley y el derecho comunitario andino no generan la declaración de inexecutable, cuyo presupuesto es la inconformidad de una norma inferior con otra superior y no con otra de la misma jerarquía o proveniente de algún órgano comunitario”

En este orden de ideas, en la medida en que la pretensión del demandante es que esta Corporación realice una

comparación entre una ley y una decisión comunitaria andina que no pertenece al bloque de constitucionalidad, está Corte se declarará inhibida para pronunciarse sobre la constitucionalidad de los artículos 9, 25, 26, 27, 28, 29 y 30 de la Ley 1111 de 2006 y la expresión “nacionales” contenida en los artículos 10 literal a) y 28 de la ley 111 de 2006.

Examen de constitucionalidad de las expresiones “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 3 inciso 1°, “a 31 de diciembre de 1991” del artículo 3 inciso 2, “hasta el año gravable de 2006” del artículo 6°, “a partir del año gravable de 2002” del artículo 10 literal d), “a partir del 1° de enero de 2003” del artículo 11, “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 17, “hasta el año gravable de 2006” del artículo 18, “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 19, “del año 2007” del artículo 26, “del año 2007” del artículo 28, “antes de la vigencia de esta ley”, “2005”, “2006” del artículo 54 inciso primero y literales a), b) y c), “antes de la vigencia de esta ley”, “de 2005” del artículo 55 incisos primero y segundo, y “correspondiente al año 2006” del artículo 76 parágrafo 4; todas de la Ley 1111 de 2006.

El actor acusa las siguientes expresiones (todas de la Ley 1111 de 2006):

“A 31 de diciembre de 2006” contenida en el artículo 3 inciso 1; y **“A 31 de diciembre de 1991”** contenida en el artículo 3 inciso 2;

“hasta el año gravable 2006” contenida en el artículo 6;

“a partir del año gravable 2002” contenida en el artículo 10, literal d); y **“a partir del 1 de enero de 2003 y”** contenida en el artículo 11, numeral 13;

“a 31 de diciembre de 2006” contenida en el artículo 17; **“hasta el año gravable 2006”** contenida en el artículo 18; y **“a 31 de diciembre de 2006”** contenida en el artículo 19;

“del año 2007” contenida en el artículo 26; y **“del año 2007”** contenida en el artículo 28;

“antes de la vigencia de esta ley”, “2005”, “2006” contenidas en el artículo 54, inciso 1 y literales a), b) y c); y **“antes de la vigencia de esta ley”, “de 2005”,** contenidas en el artículo 55 incisos 1 y 2; y

“correspondiente al año 2006” contenida en el artículo 76, parágrafo 4.

Razones de la violación

En concepto de Humberto de Jesús Longas Londoño las expresiones atrás señaladas violan el principio de irretroactividad de la ley tributaria, contenido en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política. En efecto, para el demandante dichas expresiones son inconstitucionales por cuanto exigen aplicación retroactiva.

El actor expone lo siguiente:

Con respecto a las expresiones “A 31 de diciembre de 2006” contenida en el artículo 3 inciso 1; y “A 31 de diciembre de 1991” contenida en el artículo 3 inciso 2:

“El artículo 3° adicionó el artículo 68 del Estatuto Tributario y determinó el costo fiscal de los activos en el impuesto de renta y complementarios. Como tal, reguló la base en este impuesto que resulta de hechos ocurridos durante un periodo determinado, y que sólo puede aplicarse a partir del periodo que

comienza después de iniciar la vigencia de la ley. La Ley 1111 de diciembre 27 de 2006 inició su vigencia en diciembre 27 de 2006, según el artículo 78: por lo cual, en este caso del artículo 3°, su aplicación ocurre a partir el año gravable 2007, que se inicia en enero 1° de 2007. No puede aplicarse el artículo 3° de la Ley 1111 de 2006 antes de enero 1° de 2007; por tal razón, las expresiones “a 31 de diciembre de 2006” y “a 31 de diciembre de 1991” del artículo 3° le están dando aplicación retroactiva a dicho artículo 3° de esta Ley, que sólo puede aplicarse a partir de enero 1° de 2007 para los años gravables 2007 y siguientes”.

En lo concerniente a la expresión “hasta el año gravable 2006” contenida en el artículo 6:

“El artículo 6° adicionó el artículo 149 del Estatuto Tributario y determinó las pérdidas en la enajenación de activos en el impuesto de renta y complementarios. Como tal, regula la base en este impuesto que resulta de hechos ocurrido durante un período determinado, y que sólo puede aplicarse a partir del período que comienza después de iniciar la vigencia de la ley. La Ley 1111 de diciembre 27 de 2006 inició su vigencia en diciembre 27 de 2006, según el artículo 78; por lo cual, en este caso del artículo 6°, su aplicación ocurre a partir del año gravable 2007, que se inicia en enero 1° de 2007. No puede aplicarse el artículo 6° de la Ley 1111 de 2006 antes de enero 1° del 2007; por tal razón, la expresión “hasta el año gravable 2006” del artículo 6°, le está dando aplicación retroactiva a dicho artículo 6° de esta Ley, que sólo puede aplicarse a partir de enero 1° de 2007, para los años gravables 2007 y siguientes”.

Frente a las expresiones “a partir del año gravable 2002” contenida en el artículo 10, literal d); y “a partir del 1 de enero de 2003 y” contenida en el artículo 11, numeral 13:

“El artículo 10, modificó el artículo 189 del Estatuto Tributario, sobre la depuración de la base de cálculo y determinación de la renta presuntiva; y el artículo 11, modificó el artículo 191 del Estatuto Tributario, sobre las exclusiones de la base de la renta presuntiva; todo en el impuesto de renta y complementarios. Como tal, regulan la base de este impuesto que resulta de hechos ocurridos durante un período determinado, y que sólo pueden aplicarse a partir del periodo que comienza después de iniciar la vigencia de la ley. La Ley 1111 de diciembre 27 de 2006 inició su vigencia en diciembre 27 de 2006, según el artículo 78; por lo cual, en este caso de los artículos 10 y 11, su aplicación ocurre a partir del año gravable 2007, que se inicia en enero 1° de 2007. No pueden aplicarse los artículos 10 y 11 de la Ley 1111 de 2006 antes de enero 1° de 2007 por tal razón, las expresiones “a partir del año gravable 2002” del artículo 10 literal d) y a partir del 1° de enero de 2003 y” del artículo 11 numeral 13, le están dando aplicación retroactiva a dichos artículos 10 y 11 de esta Ley, que sólo pueden aplicarse a partir de enero 1° de 2007, para los años gravables 2007 y siguientes”.

En cuanto a las expresiones “a 31 de diciembre de 2006” contenida en el artículo 17; “hasta el año gravable 2006” contenida en el artículo 18; y “a 31 de diciembre de 2006” contenida en el artículo 19:

“El artículo 17 adicionó el artículo 267 del Estatuto Tributario sobre la determinación del valor patrimonial de los activos no monetarios; el artículo 18 modificó el parágrafo del artículo 271-1 del Estatuto Tributario sobre el valor patrimonial de los derechos fiduciarios; y el artículo 19 adicionó un artículo al Estatuto Tributario sobre la revalorización del patrimonio; todos, en el impuesto de renta y complementarios. Como tal, regularon la base de este impuesto que resulta de hechos ocurridos durante un periodo determinado, y que sólo pueden aplicarse a partir del período que comienza después de iniciarse la vigencia de la ley. La Ley 1111 de diciembre 27 de 2006 inició su vigencia en diciembre 27 de 2006, según el artículo 78; por lo cual, en este caso de los artículos 17, 18 y 19, su aplicación ocurre a partir del año gravable 2007, que se inicia en enero 1° de 2007. No pueden aplicarse los artículos 17, 18 y 19 de a Ley 1111 de 2006 antes de enero 10 de 2007; por tal razón, las

expresiones “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 17, hasta el año gravable 2006” del artículo 18, y “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 19, le están dando aplicación retroactiva a dichos artículos 17, 18 y 19 de esta Ley, que sólo pueden aplicarse a partir de enero 1° de 2007, para los años gravables 2007 y siguientes”.

Con relación a las expresiones “del año 2007” contenida en el artículo 26; y “del año 2007” contenida en el artículo 28:

“El artículo 26 modificó el artículo 293 del Estatuto Tributario sobre el hecho generador del impuesto al patrimonio; y el artículo 28 modificó el artículo 295 del Estatuto Tributario, sobre la base gravable del impuesto al patrimonio; impuesto creado con la base que se determina según los artículos 293 y 295 del Estatuto Tributario, normas incluidas en el Libro Primero, impuesto sobre la renta y complementarios de dicho Estatuto. Como tal, regulan la base de este nuevo impuesto al patrimonio que resulta de hechos ocurridos durante un periodo determinado, y que sólo pueden aplicarse a partir del periodo que comienza después de iniciarse la vigencia de la ley. La Ley 1111 de diciembre 27 de 2006 inició su vigencia en diciembre 27 de 2006, según el artículo 78; por lo cual, en este caso de los artículos 26 y 28, su aplicación ocurre a partir del año gravable 2007 que se inicia en enero 1° de 2007. Sin embargo, para los años gravables 2008, 2009 y 2010, periodos para los cuales también se creó el impuesto al patrimonio, según el artículo 25 de dicha Ley, que modificó el artículo 292 del Estatuto Tributario, la expresión “del año 2007” de los artículos 26 y 28 terminan aplicándose retroactivamente para dichos periodos; por cuanto para cada uno de estos periodos, 2008, 2009 y 2010, que se inician en enero 1° de 2008, enero 1° de 2009 y enero 1° de 2010, se les está aplicando un hecho generador y una base gravable que ocurrió en enero 1° de 2007; o sea, que se les está aplicando un hecho ocurrido en un periodo anterior al periodo a partir del cual debe aplicarse la ley tributaria. Por tal razón, las expresiones “del año 2007” del artículo 26, “del año 2007” del artículo 28, se aplican retroactivamente para los periodos 2008, 2009 y 2010, y son inconstitucionales”.

En lo concerniente a las expresiones “antes de la vigencia de esta ley”, “2005”, “2006” contenidas en el artículo 54, inciso 1 y literales a), b) y c); y “antes de la vigencia de esta ley”, “de 2005”, contenidas en el artículo 55 incisos 1 y 2:

“El artículo 54 estableció la conciliación contenciosa administrativa tributaria para los contribuyentes y responsables de los impuestos de renta, ventas, retención en la fuente y timbre nacional; y el artículo 55 estableció la terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios para los contribuyentes y responsables de los impuestos de renta, ventas, retención en la fuente y timbre nacional; normas todas tributarias. Como tal, son leyes tributarias en las que las expresiones demandadas se aplican con retroactividad. En efecto, las expresiones “antes de la vigencia de esta ley”, “2005”, “2006” del artículo 54 inciso 1° y literales a), b) y c) y “antes de la vigencia de esta ley” y “2005” del artículo 55 incisos 1° y 2°, son normas tributarias retroactivas que violan lo dispuesto en el artículo 363 de la Constitución Política de Colombia; en cuanto a que las leyes tributarias, no se aplican con retroactividad. La Ley 1111 de 2006 inicia su vigencia en diciembre 27 de 2006 y las expresiones demandadas establecen hechos tributarios anteriores a la vigencia de esta Ley”.

Finalmente, con respecto a la expresión “correspondiente al año 2006” contenida en el artículo 76, parágrafo 4:

“El artículo 76 modificó los artículos 189 (sic), 190 (sic), 210, 211 y 213 (sic) de la Ley 223 de 1995, sobre el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado. Como tal, regula la base de este impuesto al consumo que resulta de hechos ocurridos durante un periodo determinado; y que sólo pueden aplicarse a partir del periodo que comienza después de iniciar la vigencia de la ley. La Ley 1111 de diciembre 27 de 2006 inicia su vigencia en diciembre 27 de 2006, según el artículo 78; por lo

cual en este caso del artículo 76, su aplicación ocurre a partir de enero 1° de 2007 como bien lo determinó el mismo artículo 76 al modificar los artículos 210 y 211 de la Ley 223 de 1995, que estableció la base gravable y las tarifas a partir de enero 1° de 2007. No puede aplicarse el artículo 76 parágrafo 4 de la Ley 1111 de 2006 antes de enero 1° de 2007; por tal razón, la expresión “correspondiente al año 2006” del artículo 76 parágrafo 4 le está dando aplicación retroactiva a dicho artículo 76 de esta Ley, que sólo puede aplicarse a partir de enero 1° de 2007”.

Intervenciones

Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Frente al cargo expuesto por el accionante relacionado con la vulneración del principio de irretroactividad de la ley, considera el Ministerio de Hacienda que el demandante no expresó de manera clara y precisa los argumentos por los cuales alega la inconstitucionalidad de las normas, dado que se limitó a transcribir las expresiones acusadas. Por lo tanto, solicita que la Corte se declare inhibida frente a los cargos y expresiones demandadas. Con todo, si la Corte decide estudiar de fondo las acusaciones del actor, estima el Ministerio que las disposiciones atacadas son constitucionales, por las siguientes razones:

El principio de irretroactividad de la ley implica principalmente que ésta no puede tener efectos hacia el pasado, es decir, con anterioridad a su vigencia, salvo en el evento que se trate de garantizar el principio de favorabilidad. Para el Ministerio, la Corte ha definido que la esencia del principio de irretroactividad de la ley tributaria implica la imposibilidad de señalar consecuencias diferentes para actos, hechos o situaciones que se encuentren consolidados jurídicamente en el tiempo, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente para el periodo fiscal respectivo y de acuerdo a las exigencias allí impuestas. Así, del tenor literal de los artículos 338 y 363 de la Carta, concluye el Ministerio que sólo puede hablarse de retroactividad de la ley,

“cuando ésta dispone que se aplique con anterioridad a la fecha de su expedición, circunstancia que no se configura en el presente evento, pues del análisis del texto de las mismas se infiere que se trata de una referencia a otras vigencias fiscales que por si sola no debe entenderse como una aplicación retroactiva de la ley”.

Frente a los artículos 10 y 11 de la norma, indica el Ministerio que tales disposiciones no fueron modificadas por la Ley 1111 de 2006, ya que en el caso del artículo 10, lo único que hizo la ley fue reorganizar el contenido del artículo 189 del Estatuto Tributario, que fue adicionado por el artículo 223 de la Ley 685 de 2001. Igual ocurrió con el artículo 11 numeral 13, que se encontraba incorporado ya en el inciso 7° del artículo 189, que había sido modificado por la Ley 788 de 2002.

En lo que respecta a los artículos 3, 6, 17, 18, 19 acusados, estos hacen referencia al sistema de ajustes por inflación, que fueron eliminados por la Ley 1111 de 2006, razón por la que el legislador tenía el deber de indicar la forma en la cual los contribuyentes debían continuar valorando sus activos a partir del año gravable 2007, tomando en consideración los valores que tenían ajustados para el 31 de diciembre de 2006. Estos preceptos expresamente indican, que serán aplicados a partir del año gravable 2007; por ende, cuando las normas hacen referencia a los años anteriores a su vigencia, la razón principal para ese hecho “es la protección de los derechos de los contribuyentes que con anterioridad a la expedición de la Ley 1111 de 2006 habían efectuado ajustes, circunstancia que fue eliminada con la actual reforma”.

En lo concerniente a los artículos 26 y 27, la indicación de un límite de tiempo no implica tampoco que la norma se esté aplicando de manera retroactiva, pues la norma expresamente señala que se aplicará a partir del año 2007.

En cuanto a las expresiones contenidas en los artículos 54 y 55, relacionadas con la conciliación en materia tributaria, alega el Ministerio que a ellas no les es aplicable el artículo 338 de la Carta, porque no son normas de periodo, sino que se refieren a temas generales de la política fiscal colombiana.

Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas

En relación con las expresiones “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 3 inciso primero, “a 31 de diciembre de 1991” del artículo 3 inciso 2, “hasta el año gravable de 2006” del artículo 6°, “nacionales” del artículo 10 literal a), “a partir del año gravable de 2002” del artículo 10 literal d), “a partir del 1°. de enero de 2003” del artículo 11, “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 17, “hasta el año gravable de 2006” del artículo 18, “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 19, “del año 2007” del artículo 26, “del año 2007” del artículo 28, “nacionales” del artículo 28 “antes de la vigencia de esta ley”, “2005”, “2006” del artículo 54 inciso primero, “antes de la vigencia de esta ley”, “de 2005” del artículo 55 incisos primero y segundo, “del año 2007” del artículo 55 inciso primero, “y correspondiente al año 2006” del artículo 76 parágrafo 4; todos de la Ley 1111 de 2006, considera la DIAN que en el texto de la demanda no se plantea un cargo concreto “por lo que se incumple el requisito de la argumentación que permite al juez constitucional confrontar el precepto vulnerado frente a la norma que lo transgrede”, ya que para todos estos artículos el actor presenta el mismo concepto de violación sin precisar para cada uno de ellos en qué consiste la presunta violación del principio de irretroactividad de la ley. Concluye la DIAN que “Es un planteamiento poco serio y carente de profundidad, hasta el punto de que, concretamente en el caso de los artículos 10 y 11 no se da cuenta de que se trata de normas que no fueron objeto de modificación por la ley demandada y que lo que hizo la Ley 1111 de 2006, fue reorganizar el artículo 189 del Estatuto Tributario”.

No obstante lo anterior, considera la DIAN que las expresiones demandadas respetan los principios constitucionales de no retroactividad de la ley, ya que la retroactividad la ley supone que ésta se aplique con anterioridad a la expedición de la ley, lo que no sucede en ninguna de las normas demandadas ya que del texto de las mismas se infiere que de lo que se trata es de una mención o referencia a otras vigencias fiscales, que por sí sola no debe entenderse como una aplicación retroactiva de la ley.

En relación con la presunta inexecutable de los artículos 10 y 11 de la Ley 1111 de 2006, la DIAN señala que el literal d) del artículo 10 ya estaba contenido en el anterior artículo 189 del Estatuto Tributario (adicionado por el artículo 233 de la Ley 685 del 2001), y el numeral 13 del artículo 11 ya se encontraba incorporado en el inciso 7 del anterior artículo 189 (modificado por la Ley 788 de 2002).

A su turno, estima la DIAN que la fijación de un límite de tiempo para que se aplique el impuesto de patrimonio, de la que tratan los artículos 26 y 27 demandados no tiene carácter retroactivo, puesto que se extiende a partir del año 2007 hasta el 2010.

Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)

Para el ICDT, el que los artículos 10 y 11 aludan a la base de la renta presuntiva determinante del impuesto mínimo de 2002 y 2003, es un hecho que no permite deducir que sean disposiciones que se apliquen a situaciones existentes, al iniciar esos periodos gravables. De hecho, “poseído al iniciar el periodo gravable un patrimonio fiscal, (...) y determinado de acuerdo con las normas vigentes ese día, su titular queda obligado a pagar por ese periodo y según el artículo 188 de ET, por lo menos el impuesto que resulte de la renta mínima y con el límite del artículo 259, mínima calculada también de acuerdo con las disposiciones vigentes a la misma fecha”.

En torno a los artículos 17, 18 y 19 de la Ley 1111 de 2006, señala el ICDT que estos se refieren a los ajustes por inflación que surgieron en normas anteriores a la Ley 1111 de 2006 y que fueron derogados por ella, en el artículo

78. Sin serlo, tales ajustes produjeron el efecto de un ingreso, pues tuvieron que computarse dentro de las bases del impuesto resultante en años anteriores al 2007. Por ende, de lo que se tratan esas normas es de “la ultractividad de las disposiciones sobre ajustes, efecto que, por justicia y equidad la Ley 1111 les atribuyó, es decir, de lo directamente contrario a la facultad para aplicarlos en forma retroactiva” que propone el demandante.

En relación con los artículos 26 y 28 de la Ley 1111, opina el ICDT que ellos integran una proposición jurídica, en el sentido de quienes (art. 25), “por poseer el 1º de enero de 2007 un patrimonio por el valor que señala el artículo 26, igual o superior a tres mil millones de pesos, son, según el artículo 27, deudores del tributo liquidado sobre esa base o valor, calidad que tendrán respecto de cada cuota en las fechas que para su pago la administración fije de los años 2007 a 2010; facultándolos el artículo 25, para que el gasto por concepto de cada cuota lo registren con contrapartida en la cuenta de revalorización del patrimonio, de cuyo saldo trata el artículo 19, en procura de que los que sean titulares del saldo registren el gasto “sin afectar los resultados” de cada uno de estos años”. En consecuencia, las expresiones acusadas no conducen a que se de una aplicación retroactiva de la ley.

Por último, en lo concerniente a los artículos 54 y 55 acusados, alega el ICDT que aunque son normas que versan sobre tributos y sanciones, son esencialmente normas procesales, que tienen que referirse a actos anteriores de la ley que forman parte, por lo que cumplen con el artículo 338 superior.

Así, los textos comentados no conducen a una aplicación retroactiva de la ley y son para el ICDT, constitucionales.

Concepto del Procurador General de la Nación

Sobre los cargos por la presunta retroactividad que consagran las expresiones demandas, la Procuraduría considera que “ninguna de las expresiones acusadas establece la aplicación retroactiva de la ley, pues todas hacen parte de disposiciones referidas a vigencias fiscales anteriores, es decir que, con el fin de fundamentar los cargos, el demandante hizo un análisis totalmente descontextualizado de las normas acusadas y, por lo tanto, los argumentos carecen de pertinencia”.

En consecuencia, la Vista Fiscal solicita declarar exequibles las expresiones “a 31 de diciembre de 2006” contenida en el inciso 1 del artículo 30, y “a 31 de diciembre de 1991” contenida en el inciso 2 del mismo artículo; “hasta el año gravable 2006” contenida en el artículo 60, “A partir del año gravable 2002” contenida en el literal d) del artículo 10, “A partir del 10 de enero de 2003 y” contenida en el artículo 11, “a 31 de diciembre de 2006” contenida en el artículo 17; “hasta el año gravable 2006” contenida en el artículo 18; “a 31 de diciembre de de 2006” contenida en el artículo 19; “del año 2007” contenida en el artículo 26; “del año 2007” contenida en el artículo 28; “antes de la vigencia de esta ley”, “de 2005” y “2006” contenida en el artículo 54, inciso primero, literales a), b) y c); “del año 2007” contenida en el inciso primero del artículo 54; “antes de la vigencia de esta Ley” y “de 2005” contenida en el artículo 55, incisos primero y segundo; “del año 2007”, contenida en el inciso primero del mismo artículo y, “correspondiente al año de 2006” contenida en el artículo 76, parágrafo 4 de la misma ley, por los cargos de la demanda.

Problema jurídico

En relación con las expresiones señaladas, el actor manifiesta que violan los artículos 338 y 363 de la Constitución porque establecen una aplicación retroactiva de las normas tributarias. Al respecto, manifiesta el accionante:

“Se reguló la base del impuesto que resulta de hechos ocurridos durante un periodo determinado y que solo puede aplicarse a partir del periodo que comienza después de iniciar la vigencia de la Ley 1111 de 2006 que inició su vigencia el día 27 de diciembre de 2006, por lo cual su aplicación ocurre a partir del año gravable de 2007 por tal razón, a las expresiones demandadas se les está dando aplicación

retroactiva”.

Con base en los antecedentes, la Corte formula el siguiente problema jurídico: ¿las expresiones anteriormente señaladas violan el principio de irretroactividad tributaria?

Consideraciones

En la Constitución se establecieron dos normas que regulan la aplicación de la ley tributaria en el tiempo. De una parte, el inciso segundo del artículo 363 según el cual *“las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”* y, de otra parte, el inciso tercero del artículo 338 que señala que *“Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo de tiempo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”*.

De la simple lectura de las disposiciones acusadas se advierte que no tienen carácter retroactivo, pues en la mayoría de estas se está señalando que tendrá aplicación a partir del año gravable del 2007. En este sentido, la Corte comparte el concepto esbozado por varios intervinientes según el cual cuando [la Ley 1111 de 2006] hace referencia a años gravables anteriores está animada por un objeto integrador, debido a que los contribuyentes antes de la expedición de la Ley 1111 de 2006 en la que se eliminó el sistema de ajustes, habían efectuado los ajustes a la luz de la legislación existente.

No obstante, pasa la Corte a revisar la constitucionalidad de cada una de las expresiones demandadas por tener, en concepto del actor, carácter retroactivo:

Las expresiones *“a 31 de diciembre de 2006”* del artículo 3 inciso 1 y *“a 31 de diciembre de 1991”* del artículo 3 inciso 2.

Dispone la norma demandada parcialmente:

“Artículo 3. Adicionase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

“Artículo 68. Costo fiscal de activos. A partir del año gravable 2007, la determinación del costo fiscal de los activos que hayan sido objeto de ajustes por inflación, se realizará con base en el costo ajustado de dichos activos a 31 de diciembre de 2006.

Cuando se trate de bienes depreciables, agotables o amortizables, la deducción o el costo por depreciación, agotamiento o amortización, se determinará sobre el costo del bien, sin incluir los ajustes a que se refieren los artículos 70, 72 y 90-2 de este Estatuto, el artículo 65 de la Ley 75 de 1986, el artículo 16 de la Ley 49 de 1990, ni los ajustes por inflación sobre dichas partidas, ni los ajustes por inflación a los mayores valores fiscales originados en diferencias entre el costo fiscal de los inmuebles y el avalúo catastral cuando este hubiere sido tomado como valor patrimonial a 31 de diciembre de 1991.”

Como se observa de la simple lectura de la norma, la misma regula hechos futuros: “a partir del año gravable 2007” el costo de los activos se determinará con base en los costos de los mismos a 31 de diciembre de 2006. Dicha referencia al valor de los activos no puede dar lugar a afirmar que existe retroactividad de la ley, sino que la norma acusada se refiere a la aplicación de un método para la determinación del costo de los activos. Siendo así, mal puede argüirse que el precepto legal demandado tenga carácter retroactivo.

La expresión “*hasta el año gravable de 2006*” del artículo 6.

Dispone la norma demandada parcialmente:

“ARTÍCULO 6. Modificase el artículo 149 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Artículo 149. Pérdidas en la enajenación de activos. El valor de los ajustes efectuados sobre los activos fijos a que se refieren los artículos 73, 90-2 y 868 de este Estatuto y el artículo 65 de la Ley 75 de 1986, no se tendrá en cuenta para determinar el valor de la pérdida en la enajenación de activos. Para este propósito, forman parte del costo los ajustes por inflación calculados, de acuerdo con las normas vigentes al respecto hasta el año gravable 2006”.

Para efectos de determinar el valor de los ajustes de ciertos activos fijos, la norma parcialmente demandada establece que forma parte de dicho cálculo el costo de los ajustes por inflación, que a su turno se calculan con base en las normas vigentes hasta el año gravable 2006. La norma no prescribe que los ajustes por inflación se calculen con base en una nueva metodología. En consecuencia, la ley no alteró situaciones jurídicas consolidadas anteriores a su vigencia y, por ende, la expresión aquí analizada adolece de carácter retroactivo.

Las expresiones “*a partir del año gravable de 2002*” del artículo 10 literal d) y “*a partir del 1° de enero de 2003*” del artículo 11.

Disponen las normas demandadas parcialmente, en lo pertinente:

“ARTÍCULO 10. Modificase el artículo 189 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Artículo 189. Depuración de la base de cálculo y determinación. Del total del patrimonio líquido del año anterior, que sirve de base para efectuar el cálculo de la renta presuntiva, se podrán restar únicamente los siguientes valores:

“d) A partir del año gravable 2002 el valor patrimonial neto de los bienes vinculados directamente a empresas cuyo objeto social exclusivo sea la minería distinta de la explotación de hidrocarburos líquidos y gaseosos”.

“ARTÍCULO 11. Modificase el artículo 191 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Artículo 191. Exclusiones de la renta presuntiva. De la presunción establecida en el artículo 188 se excluyen:

“13) A partir del 1° de enero de 2003 y por el término de vigencia de la exención, los activos vinculados a las actividades contempladas en los numerales 1°, 2°, 3°, 6° y 9° del artículo 207-2 de este Estatuto, en los términos que establezca el reglamento”

La norma no establece la alteración del cálculo de la renta presuntiva para años fiscales anteriores al 2007. Por el contrario, establece que para efectos de la depuración de la base de cálculo que sirve para su determinación, se tendrán en cuenta, entre otros factores, el valor patrimonial neto de los bienes vinculados directamente a empresas cuyo objeto social exclusivo sea la minería distinta de la explotación de hidrocarburos líquidos y gaseosos “a partir del año gravable 2002”. En este orden de ideas, no se alteran situaciones jurídicas consolidadas, en la medida en que no se está modificando la liquidación de la renta presuntiva de vigencias

fiscales anteriores.

En el caso bajo examen se advierte de la simple lectura del párrafo 2 del artículo 11 de la Ley 1111 de 2006 y de la expresión demandada en él contenida, que ésta no tiene carácter retroactivo, pues simplemente se está consagrando la vigencia de una exención, esto es “ *a hechos generadores que en principio estarían total o parcialmente gravados, pero que por razones de política económica, fiscal, social o ambiental el órgano competente decide sustraerlos total o parcialmente de la base gravable dentro del proceso de depuración de la renta*, que comienza el primero de enero de 2003 (aparte demandado), es decir, que establece el período en el cual las exenciones permitidas en la determinación de la base de cálculo para liquidar la renta presuntiva se aplican. No regula por tanto hechos pasados, ni altera las liquidaciones que de renta presuntiva se hicieron en vigencias anteriores. En este orden de ideas, la Sala Plena concluye que el aparte acusado no tiene carácter retroactivo.

La expresión “*a 31 de diciembre de 2006*” del artículo 17.

Dispone la norma demandada parcialmente, en lo pertinente:

“ARTÍCULO 17. Adicionase el artículo 267 del Estatuto Tributario con el siguiente inciso:

“A partir del año gravable 2007, la determinación del valor patrimonial de los activos no monetarios, incluidos los inmuebles, que hayan sido objeto de ajustes por inflación, se realizará con base en el costo ajustado de dichos activos a 31 de diciembre de 2006, salvo las normas especiales consagradas en los artículos siguientes.”

Igual comentario al que antes se efectuó en relación con las expresiones “*a 31 de diciembre de 2006*” del artículo 3 inciso 1 y “*a 31 de diciembre de 1991*” del artículo 3 inciso 2, merece la expresión que aquí se analiza. En efecto, la norma demandada establece la forma en que habrán de determinarse el valor patrimonial de los activos no monetarios para el año fiscal 2007, para lo cual se toma como referente el valor de los mismos a 31 de diciembre de 2006. Ello no hace, de suyo, la norma retroactiva, pues – una vez más – el valor patrimonial de los activos no monetarios de vigencias anteriores al 2007 no se ve afectado de ninguna manera. La definición de un punto en el tiempo en este caso no tiene carácter retroactivo pues el mismo se toma como referencia para regular situaciones hacia el futuro, es decir, a partir de la vigencia de la ley acusada.

La expresión “*hasta el año gravable de 2006*” del artículo 18.

Dispone la norma demandada parcialmente:

“ARTÍCULO 18. Modificase el Parágrafo del artículo 271-1 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Parágrafo. Para fines de la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, los fiduciarios deberán expedir cada año, a cada uno de los beneficiarios de los fideicomisos a su cargo, un certificado indicando el valor de sus derechos, los rendimientos acumulados hasta el 31 de diciembre del respectivo ejercicio, aunque no hayan sido liquidados en forma definitiva y los rendimientos del último ejercicio gravable. En caso de que las cifras incorporen ajustes por inflación de conformidad con las normas vigentes hasta el año gravable 2006, se deberán hacer las aclaraciones de rigor.”

La Corte no estima que la expresión demandada de manera alguna determine la aplicación retroactiva de la ley tributaria, esto es, la aplicación a vigencias fiscales anteriores al año 2007. En efecto, la expresión sólo precisa que la norma que deberá aplicarse a fin de determinar el impuesto sobre la renta y complementarios, en los casos

en que las cifras incorporen ajustes por inflación, será aquella vigente hasta el año 2006. En consecuencia, la Corte habrá de declarar la exequibilidad de la expresión “*hasta el año gravable de 2006*” contenida en el artículo 18 de la Ley 1111 de 2006, en relación con el cargo planteado.

La expresión “*a 31 de diciembre de 2006*” del artículo 19.

Dispone la norma demandada parcialmente, en lo pertinente:

“Artículo 19. Adicionase un artículo al Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Artículo 273. Revalorización del Patrimonio. A partir del año gravable 2007 y para todos los efectos, el saldo de la cuenta de revalorización del patrimonio registrado a 31 de diciembre de 2006, forma parte del patrimonio del contribuyente”.

La norma de la cual hace parte la expresión acusada fija su vigencia: “a partir del año gravable 2007”, con el efecto de incluir la cuenta de revalorización del patrimonio como parte del patrimonio del contribuyente. Para dicho efecto, y sólo a partir del año 2007 se incluirá la cuenta antes mencionada, para lo cual se debe tomar un valor, que en este caso es el registrado a 31 de diciembre de 2006. Dicha elección del legislador no supone que se alteren situaciones pasadas, pues se insiste, la referencia al 31 de diciembre de 2006 tiene como objetivo calcular un impuesto hacia el futuro, de lo cual se sigue que el cargo por retroactividad de la expresión no está llamado a prosperar.

Las expresiones “*del año 2007*” del artículo 26 y “*del año 2007*” contenida en el artículo 28.

Disponen las normas demandadas parcialmente:

“Artículo 26. Modificase el artículo 293 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Artículo 293. Hecho generador. El impuesto a que se refiere el artículo anterior se genera por la posesión de riqueza a 1° de enero del año 2007, cuyo valor sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$ 3.000.000.000)”.

“Artículo 28. Modificase el artículo 295 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Artículo 295. Base gravable. La base imponible del impuesto al patrimonio está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1° de enero del año 2007, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos veinte millones de pesos (\$220.000.000) del valor de la casa o apartamento de habitación.”

Al igual que lo dicho en el caso de otras expresiones acusadas la Sala Plena observa que las que aquí se analizan sólo pretenden fijar un punto en el tiempo para la determinación del hecho generador del impuesto al patrimonio, que de manera alguna puede ser interpretado como una autorización para la aplicación hacia el pasado de las normas tributarias adoptadas. La Corte desestimará también este cargo.

Las expresiones “*antes de la vigencia de esta ley*”, “*2005*”, “*2006*” contenidas en el artículo 54, inciso 1 y literales a), b) y c); y “*antes de la vigencia de esta ley*”, “*de 2005*”, contenidas en el artículo 55 incisos 1 y 2.

Disponen las normas demandadas parcialmente, en lo pertinente:

“Artículo 54. 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 hasta el día 31 de julio del año 2007, con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hasta un veinte (20%) por ciento 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 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 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 2005 cuando se trate de un proceso por dicho impuesto.

“b. Las declaraciones del impuesto a las ventas correspondientes al año 2006, cuando se trata de un proceso por dicho impuesto.

“c. Las declaraciones de retención en la fuente correspondientes al año 2006, 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.

“No se aplicará esta disposición para los procesos que se encuentren en recurso de súplica.

“Artículo 55. 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 hasta el 31 de julio

del año 2007 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 2005, 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 parágrafo 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”.

En relación con las expresiones demandadas, de una parte un conjunto de ellas (“antes de la vigencia de esta Ley”) definen el universo de procesos sobre los cuales puede haber lugar a la conciliación contenciosa administrativa o una transacción. La Corte encuentra que en este caso el legislador optó por establecer un límite a los procesos sobre los cuales se pueden utilizar los mecanismos alternativos de resolución de conflictos mencionados, pero que de manera alguna da lugar a afirmar que se alteren situaciones pasadas consolidadas. En este orden de ideas, en relación con el cargo de retroactividad de la expresión “antes de la vigencia de esta Ley” contenida en los artículos 54 y 55 la Corte habrá de declararlas exequible.

El segundo conjunto de expresiones (“2005” y “2006”) se relacionan con el año del cual debe aportarse la prueba exigida por la norma para que se pueda adelantar la conciliación o la transacción, según corresponda. La Corte estima que la elección del legislador sobre el momento en el tiempo del cual debe proceder la prueba aquí descrita

de manera alguna compromete el principio constitucional de irretroactividad de la ley tributaria.

La expresión “*correspondiente al año 2006*” contenida en el artículo 76, parágrafo 4.

Dispone la norma demandada parcialmente, en lo pertinente:

“Artículo 76. Modificanse los artículos 189, 190, 210 y 211 y 213 de la Ley 223 de 1995, los cuales quedan así:

“Impuesto al Consumo de cigarrillos y tabaco elaborado.

“(…)

“Artículo 211. Tarifas. A partir del 1º. de enero del año 2007, las tarifas al impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, serán las siguientes:

“Parágrafo 1. Dentro de las anteriores tarifas se encuentra incorporado el impuesto con destino al deporte creado por la Ley 30/71, en un porcentaje del 16% del valor liquidado por concepto de impuesto al consumo.

“Parágrafo 2. La tarifa por cada gramo de picadura rapé o chinú será de \$30.

“Parágrafo 3. Las tarifas aquí señaladas se actualizarán anualmente en el porcentaje de crecimiento del precio al consumidor final de estos productos, certificados por el DANE. 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 actualizadas, en todo caso el incremento no podrá ser inferior a la inflación causada.

“Parágrafo 4. Para estos efectos se tendrán en cuenta los precios vigentes en el mercado correspondientes al año 2006”.

Al igual que en los casos de otras de las expresiones acusadas, a través de la expresión “correspondientes al año 2006” contenida en el parágrafo 4 del artículo 76, se busca determinar un universo de referencia técnico para lo cual el legislador define que las tarifas se aplicarán teniendo en cuenta los precios que estos bienes tenían en el año 2006. Lo anterior no significa que el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco liquidado en vigencias anteriores al 2007 se afecte. La norma acusada claramente dice que regula las tarifas de este impuesto “a partir del 1º de enero del año 2007”. La Corte considera que la referencia a los precios del 2006 no torna la norma inconstitucional por retroactividad.

Examen de constitucionalidad de los artículos 16, 71, 76 y 77 de la Ley 1111 de 2006.

Normas demandadas

Las disposiciones acusadas establecen:

“Artículo 16. Adicionase el siguiente artículo:

“El Ministro de Minas y Energía fijará el precio de venta de las exportaciones de minerales, cuando se trate de exportaciones que superen los cien millones de dólares (US \$ 100.000.000) al año, teniendo en cuenta los precios en términos FOB en puerto colombiano que paguen los consumidores finales de

estos minerales.

“Para tal efecto, el Ministro de Minas y Energía podrá solicitar a las empresas mineras, al exportador o a sus vinculados, las facturas de venta al consumidor final o una certificación de los auditores fiscales en las que consten los valores de estas transacciones. Se entiende por consumidor final, el comprador que no sea vinculado económico o aquel comprador que adquiera embarques de minerales para ser reprocesados o fragmentados para su posterior venta a pequeños consumidores.

“El Gobierno reglamentará el procedimiento mediante el cual se dará aplicación a lo dispuesto en este Parágrafo y fijará un término de transición para que el mismo entre en vigencia”.

“Artículo 71. Tasa por servicios de inspección no intrusiva de mercancías. Crease a favor de la Nación - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, quien obrará como sujeto activo, una tasa generada por la prestación de servicios de inspección no intrusiva de carga, unidades de carga y mercancías que ingresen o salgan del territorio nacional y sobre las cuales se surtan trámites de reconocimiento o inspección en desarrollo del control aduanero cumplido en lugares habilitados, autorizados o declarados por la misma entidad.

“La prestación de servicios de inspección no intrusiva a cargo de la autoridad aduanera con infraestructura tecnológica propia o de terceros autorizados, constará entre otros aspectos de verificaciones ágiles sobre la naturaleza, estado, peso, cantidad, requisitos formales y demás características de carga, unidades de carga y mercancías. De establecerse indicios de carga no presentada, mercancías no declaradas o de cualquier otro incumplimiento de disposiciones legales, procederá la inspección física por parte de la autoridad aduanera o de otras autoridades de control.

“Son sujetos pasivos de la tasa por la prestación de servicios de inspección no intrusiva los importadores, exportadores o transportadores, directamente o a través del respectivo declarante.

“Las tarifas de la tasa por la prestación de los servicios de inspección no intrusiva serán fijadas por el Gobierno Nacional, de acuerdo con el sistema y método establecidos a continuación:

“1. Sistema: Para la fijación de las tarifas se tendrán en cuenta los siguientes criterios:

“a) Costo de inversión inicial. Es el valor de adquisición de la infraestructura tecnológica y física para la prestación del servicio de inspección no intrusiva que incluye, entre otros conceptos, el hardware y software para su correcto funcionamiento, predios requeridos para la instalación de los sistemas, infraestructura para el montaje de equipos y redes, derechos de uso y de explotación de licencias de software, contratación y capacitación de personal, infraestructura de operación, pólizas, gastos financieros, actividades de preinversión y otros costos inherentes.

“b) Costos de mantenimiento rutinario. Se entiende como todos los costos necesarios para mantener en las mejores condiciones de operatividad de la infraestructura de inspección no intrusiva.

“c) Costos de mantenimiento preventivo. Se entiende como el valor necesario para prevenir el deterioro de la infraestructura.

“d) El costo del mantenimiento correctivo. Entendido como el valor de las actividades necesarias para reconstruir, recuperar o sustituir las condiciones originales de la infraestructura.

“e) El costo de mejoramiento. Entendido como el valor necesario para mejorar, ampliar, adecuar o

actualizar la infraestructura existente.

“f) El costo de la operación de la infraestructura y del sistema. Entendido como el valor de las acciones necesarias para cubrir los gastos directos e indirectos para garantizar la adecuada prestación del servicio con la respectiva interventoría técnica. Entre los gastos de operación se tienen la nómina, derechos, asistencias técnicas, contraprestaciones, uso de la infraestructura, impuestos, tasas.

“2. Método. Una vez determinados los costos conforme al sistema, el Gobierno Nacional fijará la distribución de los mismos entre los sujetos pasivos de la tasa aplicando el siguiente método:

“a) En primera instancia deberá estimar, el número y/o porcentaje de inspecciones no intrusivas a realizar, con base en la información estadística de importaciones, exportaciones y tránsitos aduaneros.

“b) Con base en los requerimientos técnicos del país y la información estadística de los rendimientos de la infraestructura a utilizar, se deberá determinar la capacidad de la misma y se calcularán los costos de inversión asociados a ésta de acuerdo con el literal anterior.

“c) Los costos deben garantizar la competitividad del comercio exterior del país y tener en cuenta la diferencia de los bienes objeto de inspección no intrusiva y el volumen ocupado de la unidad de carga.

“d) La tarifa variará con el fin de mantener un equilibrio entre los ingresos y los costos asociados, de acuerdo a lo definido en el literal anterior.

“En todos los casos, el valor correspondiente a la tasa por la prestación del servicio de inspección no intrusiva, deberá cancelarse con anterioridad al retiro de la carga, unidad de carga o mercancías del lugar habilitado, autorizado o declarado por la DIAN. Este servicio está excluido del impuesto sobre las ventas.

“La administración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión y cobro de la tasa a que se refiere este artículo, estará a cargo de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, conforme a las normas de procedimiento aduanero, directamente o a través de terceros autorizados”.

“Artículo 76. Modifícanse los artículos 189, 190, 210 y 211 y 213 de la Ley 223 de 1995, los cuales quedan así:

“Impuesto al Consumo de cigarrillos y tabaco elaborado.

“Artículo 210. Base Gravable. A partir del 1º enero de 2007 la base gravable del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, nacionales y extranjeros está constituida así: el precio de venta al público certificado semestralmente por el DANE.

“Artículo 211. Tarifas. A partir del 1º. de enero del año 2007, las tarifas al impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, serán las siguientes:

“1) Para los cigarrillos, tabacos, cigarros y cigarrillos cuyo precio de venta al público sea hasta \$2000 será de \$400 por cada cajetilla de 20 unidades o proporcionalmente a su contenido.

“2) Para los cigarrillos, tabacos, cigarros y cigarrillos cuyo precio de venta al público sea superior a

2000 pesos será de \$800 por cada cajetilla de 20 unidades o proporcionalmente a su contenido.

“Parágrafo 1. Dentro de las anteriores tarifas se encuentra incorporado el impuesto con destino al deporte creado por la Ley 30/71, en un porcentaje del 16% del valor liquidado por concepto de impuesto al consumo.

“Parágrafo 2. La tarifa por cada gramo de picadura rapé o chinú será de \$30.

“Parágrafo 3. Las tarifas aquí señaladas se actualizarán anualmente en el porcentaje de crecimiento del precio al consumidor final de estos productos, certificados por el DANE. 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 actualizadas, en todo caso el incremento no podrá ser inferior a la inflación causada.

“Parágrafo 4. Para estos efectos se tendrán en cuenta los precios vigentes en el mercado correspondientes al año 2006.

“Artículo 77. En los demás aspectos, el impuesto se seguirá rigiendo por las disposiciones de la ley 223 de 1995, sus reglamentos, y/o las normas que los modifiquen o sustituyan, en tanto sean compatibles con las disposiciones del presente capítulo”.

Razones de la violación.

El demandante acusa la inconstitucionalidad de los artículos 16, 71, 76 y 77 de la Ley 1111 de 2006 por violación del principio de unidad de materia consagrado en el artículo 158 de la Constitución Política. En concepto del actor, los artículos antes señalados se refieren a materias diferentes de la que constituye la esencia del proyecto de Ley 039 Cámara, que habría de convertirse en la Ley 1111 de 2006, y que corresponde a los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) previstos en el Estatuto Tributario. El actor señala con respecto a cada una de las disposiciones demandadas lo siguiente:

El artículo 16 de la Ley 1111 de 2006, incluido en el Capítulo 1 sobre el impuesto de renta, dispone la fijación del precio de venta de las exportaciones de minerales por el Ministerio de Minas y Energía, asunto este completamente diferente al impuesto de renta.

El artículo 71 de la Ley 1111 de 2006, en el que se crea la tasa por servicios de inspección no intrusiva de mercancías (carga, unidades de carga y mercancías que ingresen o salgan del territorio nacional) sobre las cuales se surtan trámites de reconocimiento o inspección en desarrollo del control aduanero cumplido en lugares habilitados, autorizados o declarados por la DIAN. En concepto del actor, se trata de una tasa aduanera, que por consiguiente debe estar consagrada en el régimen de aduanas, que se rige por normas distintas del Estatuto Tributario.

Los artículos 76 y 77 de la Ley 1111 de 2006 regulan el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, los cuales no son materia de los impuestos nacionales administrados por la DIAN y a los que se refiere el Estatuto Tributario, puesto que se trata de un impuesto administrado por las entidades territoriales.

Intervenciones

Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Para el Ministerio de Hacienda, el cargo de carencia de unidad de materia de los artículos demandados, no está llamado a prosperar. Afirmar esa entidad, que el artículo 16 tiene una relación objetiva y de conexidad con el tema

central objeto de la Ley, toda vez que el artículo está autorizando al Ministerio de Minas y Energía a determinar la forma en la cual se liquidará el impuesto, sin atribuirle al ministerio la facultad de determinar los elementos del tributo. Por lo tanto se cumple con el artículo 338 de la Carta que autoriza al legislador a establecer los elementos del tributo. Además, en atención a la sentencia C-532 de 2003 considera que el hecho de que el precepto se encuentre incluido en el capítulo relacionado con el impuesto a la renta no conlleva por esa razón su inexecutable, ya que el principio de unidad de materia debe entenderse de manera flexible a fin de respetar el principio democrático. Así, afirma que sólo son contrarios a ese principio, aquellas normas que no tengan conexidad causal, teleológica, o sistemática con la materia dominante en la ley.

En relación con el artículo 71, afirma el Ministerio que la norma no carece de unidad de materia con la ley que se estudia, porque está creando un tributo, con los elementos esenciales que lo caracterizan, por lo que guarda una relación de conexidad con la Ley 1111 de 2006.

Sobre los artículos 76 y 77, insiste el Ministerio en que existe unidad de materia, teniendo en cuenta que el Legislador está desarrollando el artículo 388 de la Constitución, sin que tal facultad se encuentre radicada en forma exclusiva en las entidades territoriales, toda vez, que éstas solamente tienen la posibilidad de determinar los elementos del tributo, cuando el legislador no los determine o cuando previamente lo autorice.

Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas

En concepto de la DIAN, el principio de unidad de materia no se vulneró por cuanto el contenido de las disposiciones acusadas se relacionan con el tema central del cuerpo normativo a pesar de estar referidas a materias diferentes, ya que “guardan una conexión objetiva y razonable”. En efecto, según la DIAN los preceptos demandados “tienen un común denominador que los relaciona y es el manejo de temas económicos, en sus manifestaciones tributarias, y aduaneras, guardando todas una conexión objetiva y razonable”.

Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)

En opinión del ICDT, el artículo 16 acusado versa sobre ingresos, que es el primer factor de la base del impuesto sobre la renta. Por ende, estima que el artículo no es ajeno al régimen de ese tributo, sino que forma parte de la materia respectiva, por lo que frente a ese precepto se aparta de las críticas del demandante.

En lo que respecta al artículo 71 acusado, -sobre la tasa en favor de la DIAN por inspeccionar como autoridad aduanera mercancías de manera no intrusiva- el ICDT afirma que ello forma parte de las competencias consagradas en el Artículo 150 numeral 19 literal c) de la Carta, sobre el control y regulación del régimen de aduanas. Como ello tiene que ver efectivamente con “la política comercial del país”, el ICDT comparte la posición del actor en la materia, y afirma que la norma debe ser declarada inconstitucional.

Finalmente, sobre los artículos 76 y 77 relacionados con el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, para el ICDT el efecto económico de este tributo equivale al del impuesto sobre las ventas, que incide en últimas, en el consumidor final de los bienes gravados. En ese sentido, así el impuesto no lo recaude la DIAN y su ingreso financie a las entidades territoriales, considera el Instituto que tales artículos no son extraños a la materia de la que trata la ley 1111 de 2006.

Concepto del Procurador General de la Nación

En relación con los cargos contra los artículos 16, 71, 76 y 77 de la Ley 1111 de 2006 por vulneración del principio de unidad de materia, el Procurador manifiesta que ellos guardan plena conexidad temática con el contenido de la ley.

En efecto, en relación con el artículo 16, en el cual se consagra que cuando se produzcan exportaciones de minerales que superen cien millones de dólares al año, el Ministro de Minas y Energía fijará el precio de venta teniendo en cuenta los precios que en términos FOB en puerto colombiano paguen los consumidores finales de los minerales, el Ministerio Público estima que no infringe el principio de unidad de materia “puesto que, entre otros, tiene claras repercusiones para la determinación del impuesto sobre la renta”.

En relación con el artículo 71, en el cual se crea a favor de la DIAN la tasa por servicios de inspección no intrusiva de mercancías, el Ministerio Público expresa, que “la creación de una tasa aduanera encaja dentro [de] lo que consagra el artículo 150 numeral 19 literal e) de la Constitución Política, esto es, que corresponde al gobierno “Modificar por razones de política comercial los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas”. En criterio de la Procuraduría, ésta disposición tiene entonces una reserva de ley marco, motivo por el que solicita la declaración de inexecutable del artículo 71 acusado.

Por último, encuentra la Procuraduría que los artículos 76 y 77 demandados en los cuales se regula el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, tienen una vinculación objetiva y razonable con el núcleo temático de la Ley 1111 de 2006 “por tratarse de un impuesto al consumo cuyo importe dependerá del precio de venta al público que certifique semestralmente una autoridad del orden nacional”.

En consecuencia, la Procuraduría solicita a la Corte declarar executable los artículos 16, 76 y 77 por los cargos de la demanda, e inexecutable el artículo 71 acusado, por tener reserva de ley marco.

Problema jurídico

Se alega la inconstitucionalidad de los artículos 16, 71, 76 y 77 de la Ley 1111 de 2006 por violación del principio de unidad de materia, puesto que los mismos se refieren a asuntos diferentes de los que constituyen la esencia de la Ley 1111 de 2006, que corresponde a los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) previstos en el Estatuto Tributario. Según el demandante:

El artículo 16 de la Ley 1111 de 2006, incluido en el Capítulo 1 sobre el impuesto de renta, dispone la fijación del precio de venta de las exportaciones de minerales por el Ministerio de Minas y Energía, asunto este completamente diferente al impuesto de renta.

El artículo 71 de la Ley 1111 de 2006 crea la tasa por servicios de inspección no intrusiva de mercancías. En concepto del actor se trata de una tasa aduanera que, por consiguiente, debe estar consagrada en el régimen de aduanas, por lo que es una materia que se rige por normas distintas al Estatuto Tributario.

Los artículos 76 y 77 de la Ley 1111 de 2006 regulan el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, los cuales no son materia de los impuestos nacionales administrados por la DIAN y a los que se refiere el Estatuto Tributario, puesto que se trata de un impuesto administrado por las entidades territoriales.

La Procuraduría y el ICDT solicitaron declarar executable los artículos 16, 76 y 77 de la Ley 1111 de 2006 por el cargo aquí planteado, al considerar que estos guardan plena conexidad temática con el contenido de la Ley 1111 de 2006, e inexecutable el artículo 71 acusado, por tener reserva de ley marco, lo cual exige que esta materia este regulada en un tipo distinto a una ley ordinaria.

La Corte formula el siguiente problema jurídico: ¿Las materias que regulan los artículos 16, 71, 76 y 77 desconocen el principio de unidad de materia de la Ley 1111 de 2006?

Consideraciones

La Corte Constitucional se ha referido reiteradamente al principio de unidad de materia señalando que su finalidad es:

“... racionalizar y tecnificar el proceso normativo, procurando que las disposiciones incluidas en un proyecto de ley guarden la necesaria armonía o conexidad con el tema general que suscitó la iniciativa legislativa o, en su defecto, que converjan en un mismo propósito o finalidad sociológica. De esta manera, se logra impedir las incongruencias temáticas que tienden a aparecer en forma súbita o subrepticia en el curso de los debates parlamentarios, las cuales, además de resultar extrañas al asunto o materia que se somete a discusión, en últimas, lo que pretenden es evadir el riguroso trámite que la Constitución prevé para la formación y expedición de las leyes.

La Corte ha sintetizado las importantes funciones que cumple el principio de unidad de materia así:

“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.

(...) 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.

Por lo tanto, la Corte ha concluido sobre el tema:

“Entonces, sólo deben rechazarse por violación de la unidad de materia, aquellas disposiciones respecto de las cuales no sea posible determinar razonable y objetivamente que existen vínculos de conexidad (i) causal, (ii) teleológica, (iii) temática o (iv) sistemática con los fundamentos jurídicos o con la materia general que inspiró la iniciativa legislativa”

Ahora bien, también ha expresado sobre este aspecto, que “el principio de unidad de materia no impone que la ley se ocupe únicamente de núcleos temáticos [específicos], pues también puede desarrollar temas conexos siempre que esa conexidad se advierta con un criterio objetivo y razonable. Así lo advirtió previamente esta Corporación en la sentencia C-992 de 2001 (M.P. Rodrigo Escobar Gil) en la que se indicó:

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.

Con base en las premisas sentadas por la jurisprudencia constitucional, la Corte considera que los artículos 16, 71, 76 y 77 de la Ley 1111 de 2006 no desconocen el principio de unidad de materia.

Como se mostró, puede existir conexidad causal, temática, sistemática, o de la finalidad, por lo que el principio de unidad de materia sólo resulta transgredido cuando hay una absoluta falta de conexión o de congruencia entre los diferentes aspectos que regula la ley y la materia dominante de la misma. En el mismo orden de ideas, este principio se ve afectado cuando el contenido del precepto carece de toda relación razonable y objetiva con la materia dominante de la ley.

Así, la Ley 1111 contempla normas para adicionar y modificar el Estatuto Tributario en relación con (i) el impuesto sobre la renta y complementarios (Capítulo I); (ii) el impuesto al patrimonio (Capítulo II); (iii) el impuesto sobre las ventas (Capítulo III); (iv) el gravamen a los movimientos financieros (Capítulo IV); (v) normas de procedimiento (Capítulo V); y, (vi) otras disposiciones (Capítulo VI). Se trata entonces de una ley expedida con el objetivo de adicionar y modificar aspectos “sustanciales y procedimentales en materia de impuestos nacionales.

Unidad de materia del artículo 16 de la Ley 1111 de 2006

Si bien este artículo está ubicado en el capítulo referido al impuesto sobre la renta y complementarios (Capítulo I) y según el actor, al parecer no se relaciona directamente con este tributo, lo cierto es que la determinación del precio de venta de las exportaciones de minerales, permite a su vez fijar los ingresos que por este concepto perciben quienes se dedican a esta actividad económica. Ese elemento es uno de los factores de la base del impuesto sobre la renta, por lo que no resulta ajeno al régimen de este tributo, sino consustancial a él.

No obstante, aún si se considerara que la norma no pertenece al Capítulo enunciado, lo cierto es que la autorización en cabeza del Ministerio de Minas y Energía para la fijación del precio de venta de minerales, guarda

relación con el contenido de la Ley 1111 de 2006, por cuanto el precio de venta es uno de los elementos centrales de la determinación de los impuestos administrados por la DIAN.

En ese orden de ideas, recuerda la Corte, que el “concepto de unidad de materia a que se refiere el artículo 158 de la Constitución no puede entenderse dentro de un sentido estrecho y rígido al punto que se desconozcan o ignoren las relaciones sustanciales entre las diferentes normas que surgen en virtud de las finalidades que persiguen y que, por lo mismo, razonablemente se integran o resultan ser complementarias para lograr el diseño de la cuestión de fondo del proyecto legal”

De esta forma, así se estime la norma acusada ajena al Capítulo en concreto en el que se encuentra ubicada, lo cierto es que el precepto guarda una conexidad objetiva, causal, teleológica y temática con los fundamentos jurídicos generales de la Ley 1111 de 2006, en la medida en que permite determinar los ingresos que con ocasión a la venta de las exportaciones de minerales, perciben quienes se dedican a esta actividad económica.

Unidad de materia del artículo 71 de la Ley 1111 de 2006

A su turno, el artículo 71 se ocupa de crear la tasa por servicios de inspección no intrusiva de mercancías a favor de la Nación - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. El artículo determina el tipo de prestación de servicios que genera la tasa respectiva; los sujetos pasivos a quienes corresponde la cancelación de la tasa, y a su vez, el sistema y el método establecido para fijar la tarifa correspondiente, que deberá ser regulado por el Gobierno Nacional, de acuerdo a las indicaciones establecidas en esa norma.

La tasa descrita en el artículo 71, establecida en favor de la DIAN, guarda una relación temática con la Ley 1111 de 2006, ya que se trata de la creación - desde una perspectiva genérica -, de un “*tributo*”, y de la determinación de sus elementos constitutivos. Es además una *tasa* cuya administración, recaudación y cobro corresponde por decisión de la ley, a la Nación- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, entidad que por disposición del legislador extraordinario también cumple funciones aduanera. Por consiguiente, no es un precepto ajeno al eje central de la Ley 1111 de 2006, que es regular diversos aspectos de los impuestos del orden nacional, y modificar “el Estatuto Tributario de los Impuestos *Administrados por la DIAN*”.

Con todo, para el actor, la violación del principio de unidad de materia frente a esta norma, radica en que ésta tasa, por ser de carácter aduanero, debe estar consagrada específicamente en el régimen de aduanas y no en el Estatuto Tributario. En el mismo sentido, tanto el Procurador como el ICDT, consideran que la tasa descrita tiene reserva de ley marco, por lo que el artículo es inconstitucional.

Recuerda la Corte sobre el particular, que las “*leyes marco*” o “*cuadro*”, son una institución jurídica que en aplicación del principio de colaboración armónica entre las diferentes ramas del poder público suponen una distribución de competencias normativas entre el Legislativo y el Ejecutivo en ciertas materias, - vgr. crédito público, reconocimiento de la deuda nacional y su servicio, regulación del cambio internacional y el comercio exterior, modificación de los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduana, entre otros aspectos. Materias que por su naturaleza cambiante, exigen la intervención oportuna del Estado, para responder a la variación de circunstancias diversas en esas áreas.

El Legislador, a través de este tipo de leyes, es quien determina el “marco” conforme al cuál serán reguladas las materias enunciada; mientras que el Ejecutivo, mediante una actividad más amplia que la propiamente reglamentaria, es quien debe desarrollar las políticas y parámetros plasmados en el marco legislativo. La existencia de áreas de regulación delimitadas por la Constitución con respecto a producción normativa en el tema de las leyes marco, implica que ni el Presidente de la República puede invadir el campo de actividad del Congreso establecido por la Carta, ni éste último entrar a sustituir a aquél en la regulación de los elementos puntuales que desarrollan el ámbito legal instituido por las leyes marco so pena de transgredir la Carta Política. Precisamente, la

Constitución ha establecido las competencias del Legislador y el Ejecutivo en estos temas, en virtud de los artículos 150-1 y 189-2 superiores.

En lo que respecta al régimen de aduanas, constitucionalmente, el artículo 150 numeral 19 literal c) de la Carta, establece que corresponde al Congreso por medio de las leyes:

“Dictar las normas generales, y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno para los siguientes efectos: (...) || c) Modificar, por razones de política comercial, los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas; (...)”.(Las subrayas y negrilla fuera del original).

El numeral 25 del artículo 189 superior consagra igualmente que corresponde al Presidente de la República:

“Organizar el Crédito Público; reconocer la deuda nacional y arreglar su servicio; modificar los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas; regular el comercio exterior; y ejercer la intervención en las actividades financiera, bursátil, aseguradora y cualquier otra relacionada con el manejo, aprovechamiento e inversión de recursos provenientes del ahorro de terceros de acuerdo con la ley”. (Las subrayas fuera del original).

Como se desprende de las anteriores normas, la *modificación del régimen aduanero por razones de política comercial*, es objeto de ley "marco. En consecuencia, al Congreso se le confía “la determinación de los objetivos y criterios generales en la materia, mientras que el ejecutivo debe ocuparse del resto de la regulación”

Frente al alcance de la expresión *razones de política comercial* en las disposiciones constitucionales descritas, se tiene que la sentencia C-510 de 1992 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz) recordó, que una de las finalidades del arancel de aduanas, además de su naturaleza económica era su carácter fiscal; aspecto último que por ser de carácter impositivo, sólo puede ser determinado por el legislador" La "modificación" a la que se refiere la Carta, en el caso de las facultades constitucionales conferidas al Presidente, supone un previo establecimiento legal del régimen general correspondiente El Gobierno puede modificar entonces las disposiciones del régimen de aduanas, bajo dos condiciones: “(i) que se siga lo dispuesto en la Ley Marco al respecto, y (ii) que las razones de dicha decisión sean atinentes exclusivamente a la política comercial”

Ahora bien, con relación a los límites que debe atender el Legislador en la regulación de las leyes marco, la jurisprudencia constitucional ha sostenido lo siguiente:

En *primer lugar*, el artículo 150, numeral 19 de la Carta contempla una atenuación de la cláusula general de competencia reconocida al Congreso, dado que frente a los temas establecidos en dicha disposición y objeto de ley marco, las atribuciones legislativas del Congreso son limitadas. En efecto, el legislador ha de circunscribirse a precisar la política y los principios que regirán la acción del ejecutivo, así como los criterios que el ejecutivo deberá respetar, para que sea el Ejecutivo quien los desarrolle. En ese sentido, la regulación del Congreso, no puede ser tan exhaustiva que restrinja las competencias del Gobierno, ni tan puntual, que trascienda la determinación de los aspectos generales de la regulación en la materia.

En *segundo lugar*, para expedir o modificar las leyes marco, se debe recordar que algunas de estas materias requieren iniciativa gubernamental. La reserva en materia de iniciativa legislativa en estos temas, inhibe al legislador para la producción de leyes marco, “aunque el Congreso es quien decide autónomamente sobre el contenido de tales normas” La regla general es que el Congreso tiene iniciativa legislativa, excepto, en lo que respecta a los literales a), b) y e) del numeral 19 del artículo 150 de la Constitución, las cuales solo podrán ser dictadas o reformadas por iniciativa del Gobierno (C.P., art. 154)

(iii) En *tercer lugar*, le está prohibido al Congreso, conceder al Ejecutivo facultades extraordinaria conforme al artículo 150-1, para regular específicamente lo que le compete como Legislador determinar en estas materias. Es claro entonces que, por expreso mandato constitucional, una “ley marco” no puede ser expedida por decreto ley, pues en estas materias, el Congreso no puede conferir facultades extraordinarias. (CP art. 150 ord. 10)

(iv) En *cuarto lugar*, la Corte ha explicado que una vez que el Congreso expide este tipo de leyes, no queda agotada con ello su facultad legislativa, dado que las leyes marco no gozan de una condición de superioridad en el ordenamiento jurídico que impida su modificación posterior o que exija requisitos constitucionales especiales para su reforma. Por ello, las normas contenidas en estas leyes “pueden ser modificadas, adicionadas, sustituidas o derogadas cuando, en ejercicio de sus competencias, el Congreso lo juzgue pertinente. Dijo la Corte sobre este aspecto, lo siguiente:

“[L]a interpretación que se prohija en este fallo no consiste en sostener que, una vez expedidas tales leyes por el Congreso, queda agotada su facultad legislativa sobre la materia. Esta se mantiene en toda su plenitud y, por tanto, normas como las contenidas en la Ley 31 de 1992 pueden ser modificadas, adicionadas, sustituidas o derogadas cuando, en ejercicio de sus competencias, el Congreso lo juzgue pertinente.

(iv) Por *último*, si bien las leyes marco fijan pautas generales y guían la regulación gubernamental, no difieren en su trámite de las leyes ordinaria. Por este motivo, ha dicho esta Corporación que no resulta inconstitucional que el legislador incluya normas marco en leyes que no tienen esa categoría, siempre y cuando “se respete el principio de unidad de materia y el grado de amplitud que debe caracterizar a las normas que regulan las materias objeto de leyes generales”

Por ser relevante para este caso, la Corte recuerda que este tema fue tratado en la sentencia C-579 de 2001 (M.P. Eduardo Montealegre Lynett). En esta providencia se estudió el artículo Art. 22 de la Ley 617 de 2000, -por la cual se reformó parcialmente la Ley 136 de 1994 y otras disposiciones sobre régimen departamental y municipal -, precepto que consagraba que el salario de los contralores y personeros de los distritos y municipios, en ningún caso podría superar el ciento por ciento del valor del salario del alcalde respectivo

La norma se acusó en esa oportunidad de ser lesiva del esquema de distribución de las competencias establecido por la Constitución en materia de ley marco, en cuanto a las escalas de remuneración de los servidores públicos. Se dijo, que de conformidad con el artículo 150-19 Superior correspondía al Congreso, mediante una ley marco, establecer las bases, principios y pautas generales que habría de aplicar el Gobierno al momento de fijar el régimen salarial y prestacional de los servidores públicos y que era el Gobierno quien debería fijar los topes dentro de los cuales las corporaciones del respectivo nivel territorial deberían señalar las remuneraciones específicas de sus dependencias. Por ende, se acusó la norma de inconstitucional.

Nótese que se trataba de un artículo de naturaleza marco, incorporado en una ley ordinaria que regulaba diversos aspectos relacionados con las entidades territoriales, entre ellos su categorización y su saneamiento fiscal. Esta Corporación sobre los cargos enunciados, afirmó lo siguiente:

“Asimismo, ha indicado la Corte que el Legislador puede consagrar normas marco dentro de leyes ordinarias, por cuanto ambas requieren el mismo trámite ante el Congreso; lo que las diferencia será el grado de amplitud que habrá de caracterizar las leyes marco, en relación con las materias específicas que la Constitución les señala. Así se estableció en la sentencia C-133/93:

"El Congreso de la República está facultado para promulgar, bajo el trámite general señalado en los artículos 145, 154, 157, 159, 160, 161 y 162 de la Carta, entre otros, todas aquellas leyes que no sean objeto de requisitos especiales. Significa esto que a los miembros de la rama legislativa les

está permitido tramitar de igual forma las leyes ordinarias y las leyes cuadro o marco, hoy denominadas leyes generales (art. 150, Num. 19 C.P.), toda vez que el constituyente estableció las mismas exigencias para su promulgación".

De manera tal que lo que determina cuándo el legislador ha expedido una norma marco, es el grado de amplitud con el que cuente la disposición en particular. En este caso, se pregunta la Corte si el artículo 22, acusado, desconoce los límites de las leyes marco; sin embargo, considera que no, puesto que se limita a establecer, en abstracto, una pauta general consistente en que las remuneraciones de ciertos funcionarios, posteriormente establecidas en términos concretos por el Gobierno y las autoridades territoriales, no podrán rebasar el monto de la remuneración del alcalde, también particularizada en términos numéricos por autoridades distintas al Legislador. Esto es, en ningún momento el Congreso ha fijado un tope numérico determinado, suplantando por lo mismo al Gobierno en su rol constitucional; por el contrario, el Gobierno podrá establecer los topes máximos que desee, con tal que respete este parámetro general de estructuración de la nómina estatal. En otras palabras, para la Corte el artículo 22 se encuentra dentro de los lineamientos de las normas marco, por su grado de generalidad y abstracción, y en ese sentido, no riñe con el artículo 150-19 Superior, por lo cual habrán de desecharse los cargos de la demanda. (La subraya fuera del original).

En consecuencia, observa la Sala que en el caso del artículo 71 de la Ley 1111 de 2006, siguiendo la jurisprudencia constitucional antes descrita, (i) el legislador sí podía por medio de una ley ordinaria como la Ley 1111 de 2006, establecer normas marco, relacionadas con la creación de tasas a favor de la DIAN, respetando en todo caso la unidad de materia, como efectivamente se hizo. (ii) Además, es el legislador quien puede determinar la creación de la tasa en materia de aduanas, por servicios de inspección no intrusiva de mercancías a favor de la Nación - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-, por motivos que en su caso obedecen a razones de naturaleza impositiva, ya que implica la creación de un tributo cuya determinación corresponde exclusivamente a la ley. Y (iii) finalmente, como en cualquier disposición *marco*, el legislador estableció las características generales de la tasa que debe cobrar la autoridad aduanera, especificando de forma genérica sus características, de tal manera que sea el Gobierno quien deba regularla como expresamente lo señala la norma acusada, y "modificarla" siguiendo el "marco" fijado por el legislador.

En estos términos, encuentra la Corte que el artículo 71 es constitucional frente a las específicas acusaciones enunciadas.

Con todo, la Corte examinará más adelante, otro cargo dirigido contra este mismo artículo, que por ser ajeno a la presunta violación del principio de unidad de materia que orienta la crítica general frente a las disposiciones revisadas en este capítulo, será analizado en un acápite aparte de esta providencia.

Unidad de materia de los artículos 76 y 77 de la Ley 1111 de 2006

En primer lugar, es preciso señalar que el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, es una renta nacional, cedida a los departamentos y el distrito especial de Bogotá y, por lo tanto, es considerada fuente exógena de financiamiento sobre la que el legislador puede señalar su destino e inversión

Las fuentes exógenas de financiamiento para las entidades territoriales, tienen que ver con la transferencia o cesión de rentas nacionales a tales entidades, así como con los derechos de éstas a participar en las regalías y compensaciones que les correspondan. Sobre ellas ha dicho esta Corporación que:

"Este tipo de fuentes admite una amplia intervención del Legislador, puesto que se trata de fuentes nacionales de financiación. "En particular, la Corte ha señalado que nada obsta para que la ley intervenga en la definición de las áreas a las cuales deben destinarse los recursos nacionales

transferidos o cedidos a las entidades territoriales, siempre que la destinación sea proporcionada y respete las prioridades constitucionales (...”

Sobre ese punto, recuerda la Sala que las disposiciones acusadas, modificaron los artículos 189, 190, 210, 211 y 213 de la Ley 223 de 1995, “por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria”; ley que consagraba previamente el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado. Así, las modificaciones introducidas por la Ley 1111 de 2006, determinan una nueva base gravable para este impuesto, las tarifas a regir partir del año 2007 y los mecanismos de actualización anual de tales tarifas. También señalan que un 16% del mencionado impuesto, deberá destinarse al deporte.

Para el demandante estas disposiciones vulneran el principio de unidad de materia por tratarse de tributos territoriales, que considera ajenos a los administrados por la DIAN. La Corte, por el contrario, estima que en este caso se trata de una renta de carácter nacional, es decir una renta nacional cedida a ciertas entidades territoriales, por lo cual tiene conexidad material con una Ley como la 1111 de 2006, que reforma disposiciones del Estatuto Tributario, también de ese orden. Los preceptos, en consecuencia, no son ajenos al núcleo rector de la ley acusada porque guardan conexidad con ella. Así, si bien el ingreso de este impuesto financia a las entidades territoriales y su administración no se lleva a cabo por la DIAN, el artículo 221 de la Ley 223 de 199, que continua vigente en los términos del artículo 77 de la Ley 1111 de 200, permite que los Departamentos y el Distrito Capital apliquen en la determinación oficial, discusión y cobro de los impuestos descritos, los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario “*para los impuestos del orden nacional*”. De manera tal que para este impuesto al consumo, el régimen correspondiente, incluso en materia sancionatoria y de procedimiento, corresponde a las disposiciones previstas en el Estatuto Tributario, por lo que existe una conexidad evidente con la ley que precisamente modifica el Estatuto descrito.

Para la Corte, en consecuencia, los artículos 76 y 77, que tratan sobre impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, tienen una clara relación con la materia de la Ley 1111 de 2006, por lo que este cargo no está llamado a prosperar.

En conclusión, los cargos dirigidos contra los artículos 16, 71, 76 y 77 de la Ley 1111 de 2006 acusados por violación del principio de unidad de materia, no pueden prosperar. El “sistema jurídico no está compuesto por un conjunto de compartimientos estancos predeterminados que le imponen al Congreso la forma como debe ser concebido el derecho, que es funcionalmente cambiante para responder a las necesidades, prioridades, expectativas y aspiraciones de la sociedad. Los legisladores, bien sea por iniciativa propia o de alguno de aquellos funcionarios a los que la Constitución les concede iniciativa legislativa (artículo 155, C.P.), pueden reorganizar la normatividad de la manera como consideren conveniente y más acorde con los objetivos de política pública que lo guían (...)” como lo ha reiterado la Corte.

En este sentido, no puede considerarse que en el presente caso se haya vulnerado el principio de unidad de materia, cuyo propósito como lo ha explicado la Corte de manera reiterada en su jurisprudencia,

“(...) es el de lograr la racionalización y tecnificación del proceso legislativo, en forma tal que la discusión y la aprobación del articulado que se somete a la consideración del Congreso de la República se ordene alrededor de un “eje central”, en relación con el cual todas las partes de un proyecto de ley han de guardar necesaria coherencia y armonía.

La crítica del actor, en el sentido de que se habría producido una vulneración del principio de unidad de materia por cuanto los artículos acusados no guardarían relación con el título del proyecto “*por la cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales*”, desconoce que el concepto de unidad de materia no puede entenderse, - precisamente con el objetivo de salvaguardar el principio democrático-, desde una perspectiva “estrech[a] y rígida” al punto que se desconozcan o

ignoren las relaciones sustanciales entre las diferentes normas que (...) razonablemente se integran o resultan ser complementarias para lograr el diseño de la cuestión de fondo del proyecto legal”

Para la Corte, es claro entonces que las normas acusadas, tienen que ver con elementos determinantes en la estructura de la base gravable de tributos del orden nacional, con la creación de tributos – tasas - establecidas por servicios de inspección no intrusiva de mercancías en favor de la *Nación*, y con impuestos al consumo cuya renta también es nacional, disposiciones que guardan como se explicó, una relación temática clara con el objeto central de la Ley 1111 de 2006 atinente a la expedición de medidas tributarias de ese orden. Por lo tanto, no puede considerarse que dichos artículos resulten extraños o sin ninguna conexión con la Ley 1111 de 2006. Por este cargo, serán declarados exequibles.

Examen de constitucionalidad del artículo 53 de la Ley 1111 de 2006

Norma acusada

A continuación se transcribe la norma acusada y se subrayan los apartes demandados:

ARTÍCULO 53. Renumeración del Estatuto Tributario. Dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley, el Gobierno Nacional deberá reenumerar el articulado del Estatuto Tributario, de tal forma que se compilen y organicen en un solo cuerpo jurídico la totalidad de las normas que regulan los impuestos administrados por la DIAN. En desarrollo de esta disposición se podrá reordenar la numeración de las diferentes disposiciones tributarias, sin modificar su texto y eliminar aquellas que se encuentren repetidas o derogadas, sin que en ningún caso se altere su contenido. Para tal efecto, se solicitará asesoría de dos magistrados de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado."

Razones de la violación

El demandante acusa de inconstitucional el artículo 53 de la Ley 1111 de 2006, según el cual se consagran, - a su juicio -, facultades extraordinarias al Gobierno Nacional por seis (6) meses para reenumerar el articulado del Estatuto Tributario, compilar y organizar en un solo cuerpo jurídico la totalidad de las normas que regulan los impuestos administrados por la DIAN, sin modificar su texto y eliminando aquellas normas que se encuentren repetidas o derogadas, sin que en ningún caso se altere su contenido. En concepto del actor, las facultades así descritas facultan al gobierno nacional para la expedición de un código tributario, prerrogativa ésta exclusiva del Congreso de la República de acuerdo con el numeral 2 del artículo 150 de la Constitución Política. De forma que

“(…) al ceder el Congreso de la República su facultad para expedir los códigos, por la vía de las facultades extraordinarias, vulnera el artículo 150 numerales 2 y 10 de la Constitución Política de Colombia. El artículo 53 de la Ley 1111 de 2006 es inconstitucional por violar los artículos 150 numerales 2 y 10 de la Constitución Política de Colombia; y es procedente declarar su inexequibilidad”.

Intervenciones

Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

En opinión del Ministerio de Hacienda, la presunta extralimitación en las facultades extraordinarias otorgadas por al Gobierno Nacional por parte del legislador no se configura en este caso, porque no se autorizó al Presidente para expedir un Código, sino exclusivamente para reenumerar la totalidad del articulado, con el fin de compilar y

organizar la totalidad de su texto.

Justifica el Ministerio, la necesidad de esa compilación, en que se han expedido gran variedad de normas en materia tributaria, que no se encuentran agrupadas en un solo texto, lo que genera graves problemas a los contribuyentes en términos de comprensión y aplicación de las normas.

Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas

En relación con los cargos formulados contra el artículo 53 de la Ley 1111 de 2006 estima la Dirección de Impuestos que dada la magnitud de las normas tributarias proferidas con posterioridad al Decreto Ley 624 de 1989, reunir en un solo documento las normas tributarias es de suma utilidad para la comprensión y aplicación de tales disposiciones por parte de los contribuyentes. Considera además la DIAN, que las facultades conferidas al Gobierno, no son para expedir códigos sino para compilar las normas tributarias.

Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)

En concepto del ICDT, lo que se autoriza en el artículo acusado no es expedir un código, sino realizar una recopilación, que no puede alterar el contenido las normas tributarias, ni modificar su vigencia. Por consiguiente, solicita que se declare la exequibilidad del artículo enunciado.

Concepto del Procurador General de la Nación

En relación con el artículo 53 acusado, se refiere el Ministerio al concepto No. 4290 del 20 de abril de 2007 que emitiera con ocasión de la demanda D- 6684, en la cual se estudió este punto. En dicha oportunidad la Procuraduría solicitó declarar la inexecutable de la norma, con base en las siguientes consideraciones:

En primer lugar, estima el Ministerio que debe definirse si el artículo 53 contiene una simple delegación para compilar normas tributarias o el otorgamiento de facultades para legislar. En su concepto, “las prerrogativas otorgadas por la norma acusada no encajan dentro de una autorización legislativa para que simplemente se dicte un decreto ejecutivo compilatorio pero tampoco pueden enmarcarse dentro del concepto de las facultades extraordinarias” por cuanto “está asignando facultades al Gobierno Nacional para que adopte una única normativa en la cual se sistematicen, integren, incorporen y armonicen las disposiciones vigentes sobre los impuestos nacionales, por eso, a primera vista, podría sostenerse que se trata de facultades extraordinarias, tal y como lo asevera el demandante. No obstante, el Despacho echa de menos dentro del expediente que contiene el trámite legislativo del Proyecto de ley número 39/06 - Cámara, 43/06 – Senado que hubiese dado cumplimiento a alguno de los requisitos contenidos en el inciso primero del numeral 10 del artículo 150 de la Carta Política”.

Estima que tampoco está presente el requisito de precisión “ya que no se delimitó la actividad legislativa del Presidente: la posibilidad de eliminar las normas que se encuentren repetidas o derogadas, le otorga al legislador extraordinario la facultad de decidir a su arbitrio las disposiciones a excluir del ordenamiento”.

Por tanto, concluye el Ministerio que la posibilidad que se le asignó al Presidente de determinar cuál es el fundamento constitucional que permite decidir cuáles disposiciones constitucionales y legales se encuentran derogadas o repetidas,

“implica, ni más ni menos, el supuesto de que el legislador extraordinario goza de una autorización legal que, de ser erróneamente interpretada y utilizada, podría llevar al absurdo jurídico de derogar por vía de ley, una disposición de orden constitucional. De igual forma, se estaría patrocinando que el presidente de la República pudiese, según su propio criterio, determinar que una ley estatutaria o una orgánica las cuales gozan de una jerarquía superior a las leyes ordinarias y se deben someter a un

trámite legislativo especial (Arts. 15, 152 y 153 C.P)- fuese eliminada por el simple hecho de considerarse que se está ante una temática repetitiva. Esta interpretación, no sólo atenta contra los pilares esenciales de un Estado de derecho, sino que además significa que el Congreso de la República permite que a otra rama del poder público se le atribuyan funciones que constitucionalmente le están prohibidas en virtud del principio de separación de las ramas del poder (Art. 113 C.P.)”

De forma que, en concepto del Ministerio, independientemente de la denominación que la norma habilitante le de al cuerpo legal, “la autorización conferida viola el inciso 3 del numeral 10 del artículo 150 de la Carta Política”. Y por consiguiente, solicita a la Corte que declare la inexecutable del artículo 53.

Problema jurídico

Considera el demandante que en el artículo 53 de la Ley 1111 de 2006 se otorgaron al gobierno nacional facultades extraordinarias para la expedición de un Código Tributario; prerrogativa exclusiva del Congreso de la República, según el numeral 2 del artículo 150 de la Constitución Política, por lo que a su juicio la norma es inconstitucional.

Se pregunta la Corte: ¿el artículo 53 de la Ley 1111 de 2006 al conferir al Gobierno Nacional la facultad para remunerar el articulado del Estatuto Tributario, de forma tal que se organicen en un solo cuerpo jurídico la totalidad de las normas que regulan los impuestos administrados por la DIAN, contraviene el artículo 150 Superior?

Consideraciones

La Corte Constitucional estudió previamente el cargo que aquí se presenta contra el artículo 53 de la Ley 1111 de 2006, en la sentencia C-655 de 2007 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa), que declaró inexecutable la norma acusada.

En esa oportunidad, la Corte consideró inconstitucional el artículo 53 que se acusa, porque la Carta no permite que este tipo de compilación pueda ser efectuada por la vía de un decreto administrativo. Esta Corporación resaltó que la autorización prevista en el citado artículo 53 sobre la compilación que debía efectuar el Ejecutivo comprendía: a) eliminar normas; b) cambiar la numeración de los artículos y c) unificar el articulado en un solo cuerpo jurídico; facultades que constituyen el ejercicio de funciones legislativas reservadas al Congreso de la República. Por lo tanto, el artículo 53 de la Ley 1111 de 2006 fue declarado inexecutable, debido a que no se puede delegar en el Gobierno el ejercicio de tales facultades.

Por lo tanto, concluye la Sala en esta oportunidad, que frente a la norma descrita existe cosa juzgada constitucional. En consecuencia, esta Corporación en lo concerniente al artículo 53 de la Ley 1111 de 2006, se estará a lo resuelto en la sentencia C-655 de 2007, que como se dijo, declaró inexecutable el precepto enunciado.

Examen de constitucionalidad del artículo 71 de la Ley 1111 de 2006

Norma acusada

A continuación se transcribe la norma acusada y se subrayan los apartes demandados:

ARTÍCULO 71. Tasa por servicios de inspección no intrusiva de mercancías. Crease a favor de la Nación - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, quien obrará como sujeto activo, una tasa generada por la prestación de servicios de inspección no intrusiva de carga, unidades de carga y mercancías que ingresen o salgan del territorio nacional y sobre las cuales se surtan trámites de reconocimiento o inspección en desarrollo del control aduanero cumplido en lugares habilitados.

autorizados o declarados por la misma entidad.

La prestación de servicios de inspección no intrusiva a cargo de la autoridad aduanera con infraestructura tecnológica propia o de terceros autorizados, constará entre otros aspectos de verificaciones ágiles sobre la naturaleza, estado, peso, cantidad, requisitos formales y demás características de carga, unidades de carga y mercancías. De establecerse indicios de carga no presentada, mercancías no declaradas o de cualquier otro incumplimiento de disposiciones legales, procederá la inspección física por parte de la autoridad aduanera o de otras autoridades de control.

Son sujetos pasivos de la tasa por la prestación de servicios de inspección no intrusiva los importadores, exportadores o transportadores, directamente o a través del respectivo declarante.

Las tarifas de la tasa por la prestación de los servicios de inspección no intrusiva serán fijadas por el Gobierno Nacional, de acuerdo con el sistema y método establecidos a continuación:

1. Sistema: Para la fijación de las tarifas se tendrán en cuenta los siguientes criterios:

a) Costo de inversión inicial. Es el valor de adquisición de la infraestructura tecnológica y física para la prestación del servicio de inspección no intrusiva que incluye, entre otros conceptos, el hardware y software para su correcto funcionamiento, predios requeridos para la instalación de los sistemas, infraestructura para el montaje de equipos y redes, derechos de uso y de explotación de licencias de software, contratación y capacitación de personal, infraestructura de operación, pólizas, gastos financieros, actividades de preinversión y otros costos inherentes.

b) Costos de mantenimiento rutinario. Se entiende como todos los costos necesarios para mantener en las mejores condiciones de operatividad de la infraestructura de inspección no intrusiva.

c) Costos de mantenimiento preventivo. Se entiende como el valor necesario para prevenir el deterioro de la infraestructura.

d) El costo del mantenimiento correctivo. Entendido como el valor de las actividades necesarias para reconstruir, recuperar o sustituir las condiciones originales de la infraestructura.

e) El costo de mejoramiento. Entendido como el valor necesario para mejorar, ampliar, adecuar o actualizar la infraestructura existente.

f) El costo de la operación de la infraestructura y del sistema. Entendido como el valor de las acciones necesarias para cubrir los gastos directos e indirectos para garantizar la adecuada prestación del servicio con la respectiva interventoría técnica. Entre los gastos de operación se tienen la nómina, derechos, asistencias técnicas, contraprestaciones, uso de la infraestructura, impuestos, tasas.

2. Método. Una vez determinados los costos conforme al sistema, el Gobierno Nacional fijará la distribución de los mismos entre los sujetos pasivos de la tasa aplicando el siguiente método:

a) En primera instancia deberá estimar, el número y/o porcentaje de inspecciones no intrusivas a realizar, con base en la información estadística de importaciones, exportaciones y tránsitos aduaneros.

b) Con base en los requerimientos técnicos del país y la información estadística de los rendimientos de la infraestructura a utilizar, se deberá determinar la capacidad de la misma y se calcularán los costos de inversión asociados a ésta de acuerdo con el literal anterior.

c) Los costos deben garantizar la competitividad del comercio exterior del país y tener en cuenta la diferencia de los bienes objeto de inspección no intrusiva y el volumen ocupado de la unidad de carga.

d) La tarifa variará con el fin de mantener un equilibrio entre los ingresos y los costos asociados, de acuerdo a lo definido en el literal anterior.

En todos los casos, el valor correspondiente a la tasa por la prestación del servicio de inspección no intrusiva, deberá cancelarse con anterioridad al retiro de la carga, unidad de carga o mercancías del lugar habilitado, autorizado o declarado por la DIAN. Este servicio está excluido del impuesto sobre las ventas.

La administración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión y cobro de la tasa a que se refiere este artículo, estará a cargo de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, conforme a las normas de procedimiento aduanero, directamente o a través de terceros autorizados.

Razones de la violación

El demandante acusa la inconstitucionalidad del artículo 71 de la Ley 1111 de 2006, en el que se crea la tasa por servicios de inspección no intrusiva de mercancías, esta vez, por no consagrar los elementos esenciales de la tasa. En concepto del actor, la violación se presenta por cuanto el hecho generador de la tasa “es vago e indeterminado”, y la tarifa es “ilimitada, indefinida y abstracta”. Expone así el concepto de la violación:

“Según el artículo demandado, se trata de una prestación de servicios de inspección no intrusiva; caso en el cual, tal prestación de servicios genera un precio de venta del servicio y no una tasa. La prestación del servicio como actividad desarrollada requiere una contraprestación que se concreta en el pago del precio; caso en el cual, no existe definición de hecho generador de la tasa como exacción del Estado. En la forma como está redactado el artículo 71, no se puede dilucidar de manera clara cuál es el hecho generador de la tasa por los servicios de inspección no intrusiva de mercancías.

“Pareciera, analizando la norma demandada, que si se presta el servicio de inspección no intrusiva de mercancías, se cobra por el servicio el precio respectivo; y además, se ocasiona la tasa como exacción que efectúa el Estado. Tal ocurre, porque no hay claridad ni definición cierta del hecho generador de la tasa.

“La tarifa de la tasa es ilimitada, indefinida y abstracta, porque se basa, según el método establecido en dicha norma, en el número y/o operación no intrusiva a realizar. No se basa en las operaciones efectuadas, sino en las operaciones proyectadas; se basa en los requerimientos técnicos del país que pueden ser ilimitados; y en la información estadística de los rendimientos de la infraestructura a utilizar, que pueden ser indefinidos; además, los costos deben garantizar la competitividad del comercio exterior del país, aspecto abstracto; y también, la tarifa se vuelve variable de manera no determinable, para mantener el equilibrio entre los ingreso y los costos que deben garantizar la competitividad del país, aspecto abstracto. Es decir, que la tarifa se fija en abstracto, y no basada en la realidad.

“Ante la falta del hecho generador y de la fijación de la tarifa, la tasa por servicios de inspección no intrusiva de mercancías, viola el artículo 338 de la Constitución Política de Colombia; por lo tanto, es

procedente declarar su inexequibilidad”.

Intervenciones

Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

En concepto del Ministerio de Hacienda, el argumento del actor no está llamado a prosperar, toda vez que lejos de vulnerarse el artículo 338 superior, se está cumpliendo con el mencionado artículo, ya que la norma atacada determina de forma clara los elementos del tributo. El hecho generador es la prestación del servicio de inspección no intrusiva que pretende implementar la DIAN para la revisión de la carga a través de sistemas no intrusivos como el scanner, y en cuanto a la tarifa, la misma Carta autoriza al legislador para fijar el sistema y el método para efectos de su determinación, teniendo en cuenta que la tasa se refiere esencialmente a la contraprestación por un servicio prestado.

En cuanto al sistema, éste se calcula teniendo en cuenta el costo requerido por las actividades de supervisión y control de las entidades vigiladas, desagregándolo después mediante la valoración de factores sociales, económicos etc., que incidan en las actividades sujetas a control. Con respecto al método, una vez establecida la base de cálculo de la tasa, se asignará un coeficiente a cada uno de los factores determinantes de la misma (ubicación geográfica, factores sociales, etc.) y posteriormente esos factores y sus coeficientes se sintetizan en una fórmula matemática que permite el cálculo de los costos por las actividades de vigilancia y control. Considera además el Ministerio que como se trata de un nuevo tributo, es lógico que se usen como criterios para calcular los costos del servicio, las proyecciones de las inspecciones que se pretenden realizar.

Por las anteriores razones, para el Ministerio de Hacienda los elementos del tributo están claramente determinados en el artículo acusado.

Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas

Respecto de la constitucionalidad del artículo 71 de la ley 1111 de 2007, estima la DIAN que en esta norma se estableció que la tarifa de la tasa sería fijada por el gobierno nacional de acuerdo con el sistema y el método que la propia norma demandada establece. Por lo cual,

“no se entiende porque el demandante considera que se violó la norma constitucional, si es claro que se dio estricto cumplimiento a ella, pues se indican claramente cuales son los sujetos, activos (DIAN), pasivos (importadores, exportadores o transportadores, directamente o a través del respectivo declarante.), los hechos y las base gravables e igualmente se determinó el sistema y el método para la determinación de a tarifa del impuesto”.

Agrega que la norma sí estableció el hecho generador de la tasa, la cual se fija por la prestación del servicio de inspección no intrusiva que pretende implementar la dirección de impuestos y aduanas nacionales para la revisión de la carga a través de sistemas no intrusivos como el del scanner. Además la norma señala los elementos estructurales del sistema y el método requeridos para que el Gobierno pueda definir la tarifa de la tasa, en la medida en que:

“remite a una realidad económica determinable que responde a la denominación de los servicios de inspección no intrusiva de mercancías, señalando claramente los elementos los criterios mediante los cuales el gobierno nacional aplicara la tarifa”.

Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)

En concepto del ICDT, el efecto económico de este tributo es la retribución de un servicio por tener que acudir a la autoridad de aduanas, para que ejerza su función de vigilancia del cumplimiento del régimen correspondiente. La exigencia del artículo 338 de la Carta, es que la norma señale el hecho generador y el sistema y método para definir los costos del servicio y recuperarlos y repartir los beneficios. Tales exigencias las consagra la norma demandada y la experiencia demostrará a futuro, si el método adoptado logra o no su objetivo. Para el ICDT, en consecuencia, el artículo 71 es exequible.

Concepto del Procurador General de la Nación

El Procurador General no hace una mención especial a los cargos presentados contra el artículo 71 de la Ley 1111 de 2006 en este específico acápite, ya que se atiende a lo previamente expresado sobre esta norma en el punto 1.2.3.4 de esta providencia.

Problema jurídico

A juicio del actor, la disposición demandada debe declararse inexecutable porque no estableció directamente el servicio generador y el sistema y el método para fijar la tarifa de la tasa por servicios de inspección no intrusiva de mercancías; aspectos estos exigidos, según el demandante, en el artículo 338 de la Constitución Política. En criterio del actor, la tarifa se basa en operaciones proyectadas; en requerimientos técnicos que pueden ser ilimitados y en información estadística de los rendimientos de la infraestructura a utilizar, que pueden ser indefinidos. Por ende, la tarifa se vuelve variable de manera no determinable, para mantener el equilibrio entre los ingresos y los costos, que deben garantizar además la competitividad. Considera entonces que la tarifa se fija en abstracto y no tiene un referente en la realidad; razones por las que el artículo resulta inconstitucional.

Se pregunta esta Corporación: ¿el servicio generador de la tasa por inspección no intrusiva de mercancías a que se refiere el artículo 71 fue definido por el legislador? ¿Lo fueron el sistema y el método para establecer los costos y los beneficios de esta tasa, en los términos del artículo 338 de la Carta?

Consideraciones

Esta Corporación ha definido el concepto de tasa como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva y potencial de un servicio público individualizado al Contribuyente. Y ha aclarado que su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que contribuye al presupuesto de la obligación.

También ha señalado la Corte que las tasas:

“constituyen el precio que el Estado cobra por un bien o servicio y, en principio, no son obligatorias, toda vez que el particular tiene la opción de adquirir o no dicho bien o servicio; pero lo cierto es que una vez se ha tomado la decisión de acceder al mismo, se genera la obligación de pagarla.

-Su finalidad es la de recuperar el costo de lo ofrecido y el precio que paga el usuario guarda una relación directa con los beneficios derivados de ese bien o servicio;

-ocasionalmente caben criterios distributivos como las tarifas diferenciales;

-un ejemplo típico son las tarifas de los servicios públicos”

El artículo 338 inciso 2º de la Constitución establece que la ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que *las autoridades fijen las tarifas* de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, *como recuperación de los costos de los servicios que les presten* o participación en los beneficios que les proporcionen, pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley las ordenanzas y los acuerdos

Esto significa que de acuerdo con esta norma constitucional, tratándose de tasas y contribuciones, las autoridades pueden fijar las tarifas correspondientes, siempre y cuando el sistema y el método para definir los costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, lo establezca la ley.

En la sentencia C-992 de 2001 (M.P. Rodrigo Escobar Gil), la Sala Plena expresó con respecto a la determinación del servicio que genera la tasa, lo siguiente:

“Entiende la Corte que, ciertamente, la creación de una tasa debe venir acompañada por la identificación, en la propia ley, del servicio a la que la misma corresponde y por cuya utilización serán gravados los contribuyentes. Cumplido ese requisito consustancial al concepto mismo de tasa, la Constitución no exige que para la fijación de la tarifa por el legislador se hagan explícitos, en la propia ley, los criterios que se tuvieron en cuenta para el efecto. Tal exigencia sólo resulta aplicable cuando se permita que la tarifa sea fijada por las autoridades administrativas, caso en el cual la ley deberá establecer el método y el sistema para definir los costos y la forma de hacer su reparto. Se trata de una garantía del principio de legalidad del tributo, conforme a la cual si bien, de manera excepcional y en atención a la complejidad que en ocasiones reviste el establecimiento de las tarifas para tasas o contribuciones, se permite que dichas tarifas sean fijadas por las autoridades administrativas, se exige, en todo caso, que el sistema y el método para definir los costos o los beneficios, así como la forma de hacer su reparto se fijen por la ley, o las ordenanzas o los acuerdos”.

En relación con el sistema y el método para la determinación de la tasa, la Corte ha expresado:

“El sistema señalado conduce a que se calcule, en primer término, el costo requerido por las actividades de supervisión y control de las entidades vigiladas, desagregándolo después mediante la valoración de los factores sociales, económicos y geográficos que inciden en la actividad de las entidades sujetas al control.

“En relación con el método la norma precisa que una vez establecida la base del cálculo de la tasa (sistema) se asignará un coeficiente a cada uno de los factores que se establecieron como determinantes de la tasa (en función de la ubicación geográfica y las condiciones socio económicas de la población), y estos factores y coeficientes se sintetizan en una fórmula matemática, mediante la cual se logre el cálculo de los costos por las actividades de vigilancia y control.

En tal virtud, la Corte encuentra que los mecanismos de valoración y distribución de los costos de la tasa por la vigilancia de la Superintendencia de Salud están adecuadamente establecidos conforme a las exigencias del artículo 338”

Asimismo, ha dicho esta Corporación sobre la precisión del sistema y método consagrado en la ley, cuando se trata de tasas, lo siguiente:

“Frente a las tasas y contribuciones la Corte considera que tanto el “sistema” como el “método”, referidos en el artículo 338 de la Constitución, deben ser lo suficientemente claros y precisos a fin de

evitar que los órganos de representación popular desatiendan un expreso mandato Superior, mas no por ello tienen que hacer una descripción detallada o rigurosa de cada uno de los elementos y procedimientos a tener en cuenta para fijar la tarifa, pues en tal caso la facultad constitucional de las autoridades administrativas perdería por completo su razón de ser.

“Una exigencia muy fuerte sobre la determinación del método y del sistema prácticamente haría inócua la posibilidad de delegación, pues la propia ley estaría fijando la tarifa de la contribución. Por el contrario, una excesiva indeterminación dejaría en manos de las autoridades administrativas la regulación absoluta de ese elemento, en contravía del principio de legalidad, concretado en el de la predeterminación del tributo y la representación popular. Lo que la ley exige es, más que la simple enunciación de criterios, la definición de una cierta manera de proceder en la articulación de esos criterios.

“En consecuencia, “basta que de su contenido se deduzcan el uno y el otro, es decir, los principios que deben respetar las autoridades y las reglas generales a que están sujetas, al definir los costos recuperables y las tarifas correspondientes”

Considera la Sala Plena, en consecuencia, que siguiendo la jurisprudencia constitucional en la materia, los cargos del actor contra el artículo 71 acusado no están llamados a prosperar.

En primer lugar, los elementos constitutivos de la tasa están claramente señalados en la disposición acusada. De hecho, el *sujeto activo* de la tasa es la Nación- DIAN y los *sujetos pasivos* son los importadores, exportadores o transportadores. En lo concerniente al hecho generador, esto es, al *servicio que da origen a la tasa*, el artículo 71 lo *identifica* de la siguiente forma: (a) se trata de un servicio prestado por la DIAN, (b) por la inspección no intrusiva de carga, unidades de carga y mercancías que ingresen o salgan del territorio nacional, (b) cuando éstas sean objeto de trámite de reconocimiento o inspección en desarrollo del control aduanero. Es un servicio que puede (d) ser prestado con infraestructura *tecnológica* de la DIAN o de terceros autorizados para el efecto, y que (e) se constituirá en verificaciones ágiles sobre la naturaleza, estado, peso, cantidad, requisitos formales y demás características de carga, unidades de carga y mercancías. Finalmente, la *tarifa de la tasa*, será la que determine el Gobierno Nacional, de acuerdo con el sistema y método que establece la disposición demandada.

En atención a lo dicho previamente, la Sala Plena observa que además de consagrar tales elementos constitutivos del tributo, el hecho generador de la tasa no es vago o indeterminado como lo estima el actor. Se causa con la inspección tecnológica, no intrusiva, por parte de la DIAN, - como autoridad aduanera-, de la carga, unidades de carga o mercancías que ingresen al territorio nacional, en las condiciones previamente indicadas. Así, no comparte la Corte las objeciones del actor en el sentido de que el artículo 71 carece de un elemento consustancial a la tasa, como es su hecho generador, por lo que el artículo en mención, no es contrario a la Constitución.

En segundo lugar, frente a las afirmaciones del actor de que la tarifa de la tasa es ilimitada, indefinida y abstracta, por cuanto se basa en el número y/o operación no intrusiva a realizar, fundada en información proyectada en términos estadísticos y no basada en la realidad, esta Corporación debe recordar que el artículo 338 de la Carta permite que la ley delegue a las autoridades administrativas, - en este caso al Gobierno-, *la determinación de la tarifa de las tasas*, siguiendo para ello el sistema y método establecido en la ley. En ese sentido, la definición final de la tarifa, corresponderá al Gobierno, por lo que no es exigible al Congreso la determinación exacta de la misma, sino la determinación del sistema y método para el efecto.

El artículo 71 consagra ese sistema y método, en los términos del artículo 338, aunque el actor estima que el método consagrado en ella, no permite definir la tarifa. A juicio de la Corte, el sistema y método fijado por el Congreso para el efecto en esa norma, es suficientemente claro y preciso, ya que consagra los principios necesarios para que la autoridad administrativa pueda tener criterios que le permitan determinar la tasa

correspondiente. La norma consagra como “sistema” para la fijación de tarifas, varios criterios para determinar los costos de inversión inicial, de mantenimiento rutinario, preventivo y correctivo; de mejoramiento y de operación de la infraestructura. Y con respecto al método, la norma establece que la distribución de los costos se hará tomando en consideración el número o porcentaje de inspecciones no intrusivas a realizar con fundamento en estadísticas de importaciones, exportaciones y tránsitos aduaneros. También deberá tener en cuenta el Gobierno, los requerimientos técnicos del país, la capacidad de la infraestructura, los costos para garantizar la competitividad, la diferencia de los bienes objeto de la inspección, el volumen ocupado por la unidad de carga, etc.

Concluye entonces la Sala, que lejos de vulnerar el artículo 338 superior, el precepto atacado le está dando aplicación a esa disposición constitucional. La inconformidad del actor con el método fijado por el legislador para la determinación de la tarifa, no es suficiente para que se desvirtúe su constitucionalidad. Por lo tanto, el artículo 71 de la Ley 1111 de 2006, será declarado exequible, por este cargo.

Examen de constitucionalidad del artículo 73 de la Ley 1111 de 2006

Norma acusada

A continuación se transcribe la norma acusada y se subrayan los apartes demandados:

ARTÍCULO 73. Modificase el Parágrafo 5 del artículo 485-2 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Parágrafo 5. El beneficio previsto en este artículo solo será aplicable para la maquinaria industrial que se adquiera o importe hasta el día 30 de abril del año 2007 inclusive.”

Razones de la violación

El demandante acusa la inconstitucionalidad del artículo 73 de la Ley 1111 de 2006, que modificó el parágrafo 5 del artículo 485-2 del Estatuto Tributario, y acortó el beneficio tributario aplicable para la maquinaria industrial hasta abril 30 de 2007 a pesar de que el mismo inicialmente estaba previsto hasta el 31 de diciembre de 2007, según lo dispuesto por el artículo 11 de la Ley 1004 de 2005. Estima el actor que la modificación incluida en la Ley 1111 de 2006 viola el postulado de la buena fe y el principio de la confianza legítima consagrados en el artículo 83 de la Constitución Política. En su concepto,

“(…) [a] los contribuyentes y responsables que se ampararon en el artículo 11 de la Ley 1004 de 2005, se les vulneró el principio de la buena fe del artículo 83 de la Constitución Política de Colombia; según el cual, las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deben ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presume en todas las gestiones que aquéllos adelanten ante éstas. Quienes estén en situaciones jurídicas consolidadas al amparo del artículo 11 de la Ley 1004 de 2005, se ven desprotegidos por la vigencia del artículo 73 de la Ley 1111 de 2006; y se menoscaba, para ellos, el principio de la confianza legítima”.

Por tanto, concluye el demandante que el artículo 73 de la Ley 1111 de 2006 es inconstitucional y debe ser declarado inexecutable al vulnerar los principios constitucionales de buena fe y confianza legítima.

Intervenciones

Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Afirma el Ministerio de Hacienda, que el beneficio que consagraba la norma modificada relacionado con la maquinaria industrial adquirida o importada, era un beneficio futuro al cual tenían acceso determinadas personas

naturales o jurídicas. Ese beneficio a juicio del Ministerio, podía ser libremente variado por el legislador, ya que únicamente en los eventos en los que las exenciones corresponden a un estímulo o incentivo tributario a cambio de una contraprestación determinada, puede llegar a predicarse que los cambios que introduzca el legislador lesionan el principio de buena fe tributaria, y ello no ocurrió en este caso. A su vez, el legislador podía modificar el beneficio, porque éste no se consolidó como derecho adquirido alguno para los contribuyentes potenciales, sino que se trató simplemente de una mera expectativa para ellos, por lo que solicita que se desestimen los cargos del demandante contra el artículo 73 de la Ley 1111 de 2006.

Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas

En concepto de la DIAN, el artículo 73 de la Ley 1111 2006 es constitucional, por cuanto en él no se está eliminando el beneficio del descuento al impuesto a la ventas, que por lo demás no se trata de un derecho adquirido sino de meras expectativas, y por lo tanto no se da la vulneración de los principios de buena fe y de confianza legítima que el actor considera vulnerados con la expedición de esta norma. En efecto, según la DIAN

“(…) con base en [las] amplias facultades del legislador bien podía modificar la norma acusada pues en este caso se trata de situaciones en las cuales el administrado no tiene un derecho ni se exige una contraprestación para que el legislador estuviera obligado a respetarla”.

Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)

En concepto del ICDT, así como es atribución del legislador establecer un beneficio que atenúe la carga tributaria, exigiendo que el interesado se sitúe en el supuesto de hecho por el que adquiere el derecho, una norma posterior puede señalarle un término para que lo haga, dadas las cambiantes circunstancias económicas que debe regular el legislador. Lo que normalmente se espera, además, es que la norma tributaria favorable se modifique o derogue y no que permanezca indefinidamente en el tiempo. El cambio en este caso, no es, pues, sorpresivo, ni ilegítimo a juicio del ICDT, ya que no se han adquirido el derecho al amparo de la norma anterior, por lo que solicita que el artículo se declare constitucional.

Concepto del Procurador General de la Nación

En relación con el artículo 73 acusado, la Procuraduría estima que el precepto no vulnera los principios de la buena fe ni de la confianza legítima. En primer lugar, señala la Procuraduría que el cargo no hace alusión alguna, a la razón por la cual el beneficio tributario que la Ley 1004 consagraba, se extendía hasta el año 2007. En particular, resalta que no se evidencia la existencia de situaciones jurídicas consolidadas, ya que “la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente para el periodo fiscal respectivo y de acuerdo con las exigencias allí impuestas”. En este orden de ideas, según el Ministerio Público, el legislador puede introducir los cambios que considere necesarios en el ordenamiento, tales como modificaciones, adiciones o derogatorias de las disposiciones tributarias, no obstante lo cual los efectos producidos por la ley tributaria en el pasado se deben respetar en la ley nueva.

Problema jurídico

El artículo en mención modificó el párrafo 5 del artículo 485- 2 del Estatuto Tributario y acortó el beneficio tributario aplicable para la adquisición o importación de maquinaria industrial, hasta abril 30 de 2007, a pesar de que tal beneficio tributario estaba vigente hasta diciembre 31 de 2007 de acuerdo con lo establecido en el artículo 11 de la Ley 1004 de 2005. Así, estima el accionante que se violó el principio de buena fe y confianza legítima.

Se pregunta entonces la Sala: ¿desconoce el artículo 73 de la Ley 1111 de 2006 el principio de la buena fe y de la confianza legítima al acortar el término para recibir el mencionado beneficio tributario?

Consideraciones

El artículo 485-2 del Estatuto Tributario establece un descuento especial del impuesto a las ventas durante los años 2003, 2004 y 2005 por la adquisición o importación de maquinaria industrial. El párrafo 5 de esta disposición prescribía que dicho beneficio sería aplicable hasta el año 2007 (inclusive). A su turno, el artículo 73 de la Ley 1111 de 2006 modificó el párrafo 5 del artículo 482 en mención, y dispuso que dicho beneficio solo sería aplicable para la maquinaria industrial que se adquiriera o importe hasta el 30 de abril del año 2007 (inclusive).

La Corporación ha señalado que en materia tributaria cuando la legislación anterior ha creado situaciones jurídicas consolidadas, es obligación del legislador respetarlas. En efecto, mediante la sentencia C-604 de 2000 la Corte afirmó que:

“[P]ara efectos de determinar si se han vulnerado o no situaciones jurídicas consolidadas se debe distinguir los casos en que las exenciones se establecen como estímulo o incentivo tributario a cambio de una contraprestación, y aquellas 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 el segundo tal fenómeno no se presenta por lo que el legislador bien puede suprimirlas o modificarlas, obviamente con la observancia de los distintos preceptos constitucionales que rigen la materia”

Asimismo, ha resaltado que en el campo del derecho tributario, desde una perspectiva general,

“no existe el amparo de derechos adquiridos pues la dinámica propia del Estado obliga al legislador a modificar la normatividad en aras de lograr el bienestar de la colectividad en general; en consecuencia, nadie puede pretender que un determinado régimen tributario lo rijan por siempre y para siempre, esto es, que se convierta en inmodificable”

Sin embargo, ello no significa que la ley tributaria tenga efectos retroactivos y que se puedan desconocer situaciones jurídicas consolidadas. Por el contrario, atendiendo el principio de irretroactividad consagrado en el artículo 363 de la Carta, para la Corte es claro que,

“las leyes tributarias no son retroactivas, de manera que los efectos producidos por la ley tributaria en el pasado debe respetarlos la ley nueva, es decir, que las situaciones jurídicas consolidadas no pueden ser desconocidas por la ley derogatoria, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente para el periodo fiscal respectivo y de acuerdo con las exigencias allí impuestas”

Así las cosas, el principio de irretroactividad de la ley tributaria no impide que el legislador modifique el ordenamiento jurídico para introducir los cambios que considere necesarios en ese campo, y que son una consecuencia del dinamismo propio de las actividades económicas. De no ser así, "el ordenamiento jurídico correría el riesgo de petrificarse, si al regular las relaciones de coexistencia social y adaptarse a las realidades de cada momento, debiera inhibirse de afectar de una u otra manera las relaciones jurídicas preexistentes”

A su turno, el principio de la buena fe en materia tributaria, que se deriva del principio de irretroactividad de la ley, supone que:

“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, etc., éstas no pueden ser

modificadas posteriormente en detrimento de sus intereses, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente al momento de realizarse el acto correspondiente y de acuerdo con las exigencias por ella previstas”

En el mismo sentido, el principio de confianza legítima, no supone la imposibilidad de modificación de las disposiciones tributarias, pues la persona no goza en principio de una situación jurídica consolidada, sino de una expectativa modificable. Sin embargo, sobre este principio ha dicho la Corte que:

“[E]l principio de la confianza legítima protege, en lo que hace referencia a las normas tributarias, las "razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación" y las alteraciones que se generarían con "el cambio súbito de la misma". Se podría predicar la existencia de dichas "razones objetivas" cuando, por ejemplo, la norma en cuestión (i) ha estado vigente por un muy largo período; (ii) no ha estado sujeta a modificaciones ni hay propuestas sólidas de reforma; (iii) su existencia es obligatoria, es decir, no es discrecional para las autoridades responsables suprimir el beneficio; y además, (iv) ha generado efectos previsibles significativos, es decir, ha conducido a que los particulares acomoden de buena fe sus comportamientos a lo que ella prescribe. Lo anterior no quiere decir que las normas tributarias no puedan ser derogadas o modificadas, sino que cuando lo sean, "el Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación", lo cual consiste, por ejemplo, (i) en que haya un período de transición o (ii) en que no se establezcan barreras o trabas para que los afectados ajusten su comportamiento a lo prescrito por la nueva norma. En algunas situaciones, la protección de la confianza legítima puede exigir que (iii) el beneficio tributario no sea derogado durante el lapso en que está corriendo el término para que los contribuyentes gocen de él. Adicionalmente, el alcance de la protección de la confianza legítima ha de corresponder al grado y tipo de afectación de la misma de conformidad con el principio de proporcionalidad sin que ello implique pasar por alto que en materia tributaria el legislador no sólo aprecia la oportunidad y conveniencia de las reformas sino que dispone de una amplia potestad de configuración jurídica”

En el caso bajo examen, la Corte encuentra que el artículo 73 de la Ley 1111 de 2006 no vulnera el artículo 363 del Estatuto Superior ni el principio de buena fe o confianza legítima en materia tributaria, pues no se trata de una alteración de la ley que implique un cambio súbito de las disposiciones tributarias, ni de un precepto modificado que previamente haya conducido a los particulares a acomodar su comportamiento a lo que la norma prescribía, para luego desconocer la contraprestación correspondiente.

En efecto, el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, adicionado por la Ley 788 de 2002, artículo 40, consagró el beneficio en materia del Impuesto sobre las Ventas, así:

“Artículo 485-2. *Descuento especial del impuesto sobre las ventas.* Durante los años **2003, 2004 y 2005**, los responsables del régimen común tendrán derecho a descontar del Impuesto sobre las Ventas el IVA pagado por la adquisición o importación de maquinaria industrial.

Este descuento se solicitará dentro de los tres (3) años contados a partir del bimestre en que se importe o adquiera la maquinaria. El 50% el primer año, 25% en el segundo y el 25% restante en el tercer año. El valor del impuesto descontable en ningún caso deberá superar el valor del impuesto a cargo del respectivo bimestre. Los saldos que no se hubieran podido descontar al finalizar el tercer año, se llevarán como un mayor valor del activo.

Parágrafo 1°. En el caso de la adquisición o importación de maquinaria industrial por parte de productores de bienes excluidos, el IVA pagado podrá ser tratado como descuento en el impuesto sobre la renta, en el año gravable en el cual se haya adquirido o importado la maquinaria.

Parágrafo 2°. En el caso de la adquisición o importación de maquinaria industrial por parte de productores de bienes exentos o por exportadores, el IVA pagado podrá ser tratado como impuesto descontable en el impuesto sobre las ventas de conformidad con el artículo 496 de este Estatuto.

Parágrafo 3°. En el caso de la adquisición o importación de maquinaria industrial por parte de empresas que se constituyan a partir de la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley, el IVA pagado podrá ser tratado como impuesto descontable en el impuesto sobre las ventas dentro de los tres (3) años siguientes al inicio de las actividades gravadas.

Parágrafo 4°. En ningún caso el beneficio previsto en este artículo puede ser utilizado en forma concurrente con el que consagra el artículo 258-2 de este Estatuto". (Las negrillas fuera del original).

De esta norma, en su versión original, se desprenden dos elementos relevantes con respecto al beneficio consagrado. En *primer lugar*, el artículo estableció como razón del descuento, la compra o importación de maquinaria industrial en los años **2003, 2004 y 2005**, por quienes se encontraran en el régimen común. En *segundo lugar*, permitió solicitar a quienes hubieren hecho tal adquisición o importación en esas fechas, - en los tres años siguientes a dicha transacción -, un descuento del IVA pagado por la maquinaria adquirida, así: el 50%, el primer año; el 25% el segundo año y el 25% restante en el tercer año. Quienes adquirieron la maquinaria industrial en el 2003, tenían entonces la oportunidad de descontar sucesivamente parte del IVA pagado por ella. Igualmente los que adquirieron la maquinaria en el 2004 y finalmente, quienes lo hicieron en el 2005, tendrían hasta el año gravable 2007 para solicitar los descuentos correspondientes.

Ahora bien, con posterioridad al 2005, al concluir el periodo de causación del hecho generador, tales descuentos dejaban de ser aplicables. Sin embargo, la Ley 1004 de 2005 extendió el beneficio hasta el 2007, introduciendo un nuevo parágrafo en el artículo 485-2, así:

Artículo 11. Adicionase el artículo 485-2 del Estatuto Tributario con el siguiente parágrafo:

"Parágrafo 5°. El beneficio previsto en este artículo será aplicable hasta el año 2007 inclusive".

Este parágrafo, extendió entonces el supuesto de hecho del beneficio hasta el año 2007, por lo que quien comprase maquinaria industrial hasta ese año, inclusive, podría descontar el IVA correspondiente en los términos previamente descritos. El artículo 73 de la Ley 1111 de 2006 introdujo una modificación a éste parágrafo, que fue la siguiente:

"Parágrafo 5. El beneficio previsto en este artículo solo será aplicable para la maquinaria industrial que se adquiera o importe hasta el día 30 de abril del año 2007 inclusive".

El artículo 73 de la Ley 1111 de 2006, entonces, no lesionó situaciones jurídicas consolidadas de los contribuyentes, en la medida en que lo que se limitó no fue el derecho al descuento al IVA de quienes adquirieron la maquinaria para los años gravables anteriores, sino la posibilidad de entrar a formar parte de un grupo específico de beneficiarios de la norma hacia el futuro, grupo al que sólo pertenecen quienes adquieren efectivamente la maquinaria industrial o la importan, en un tiempo determinado.

En el caso concreto, el interesado debía cumplir necesariamente con el supuesto de hecho de la adquisición o importación de la maquinaria industrial para acceder al derecho al descuento, en el periodo gravable correspondiente, con el propósito de lograr el beneficio del descuento en el IVA imputable a esa compra. De manera tal que sólo quienes realizaron esa adquisición en el año gravable correspondiente cumplieron con la exigencia normativa y accedieron al beneficio y quienes no lo hicieron, no realizaron actividad alguna que comprometiese sus expectativas, pues ni siquiera estaban cubiertos por la disposición modificada. Además, como

la reforma del artículo 73 solo tiene efectos hacia el futuro, es decir, a partir de la entrada en vigor de la Ley 1111 de 2006, entonces sólo quienes realizaron la adquisición o importación hasta el 30 de abril de 2007, accederán al beneficio correspondiente para el periodo gravable respectivo.

Por consiguiente, no es de recibo alegar como lo afirma el actor, que un contribuyente en el 2006, tenía expectativa alguna de ser cobijado por el descuento tributario aplicable para el año gravable 2007, cuando para la fecha de expedición de la Ley 1111 de 2006, - 27 de diciembre de 2006- no podía ni siquiera ser beneficiario de la norma acusada, por no haber adquirido o importado aún la maquinaria descrita.

En este caso, es claro entonces que las condiciones de quienes compraron en su momento la maquinaria, no fueron alteradas, - ya que el resto de la norma sigue vigente-, por lo que no se atentó contra la buena fe de los contribuyentes ni su confianza legítima. Los cambios posteriores, de quienes aún no habían comprado tales maquinarias ni formaban parte de los beneficiarios del descuento, podían ser realizados legítimamente por el legislador, porque éste está autorizado constitucionalmente para modificar o derogar la legislación tributaria hacia el futuro, siempre que respete los derechos consolidados al amparo de las normas antes vigentes.

Como la Ley 1111 de 2006 sólo rige a partir del año gravable 2007, la Sala Plena concluye entonces, que a diferencia de lo señalado por el actor (i) la norma no afecta situaciones jurídicas consolidadas, ya que no tiene aplicación retroactiva. (ii) En el caso concreto, no puede considerarse que la modificación introducida por el legislador a la norma lesionó la confianza legítima o la buena fe de los contribuyentes, dado que los interesados en acceder al beneficio correspondiente a la fecha de la expedición de la Ley 1111 de 2006, no podían aspirar a ser cobijados por las normas previas modificadas, hasta tanto no hicieran la adquisición o importación de la maquinaria industrial, como supuesto de hecho generador del beneficio. (iii) Finalmente, en el caso bajo examen no se viola el principio de la buena fe pues, el legislador decidió conservar las condiciones inicialmente otorgadas a quienes accedieron en los años gravables anteriores a la compra o importación de tales bienes, en cuanto al descuento al IVA correspondiente. Así, el legislador protegió las situaciones jurídicas consolidadas en favor de los contribuyentes indicados, en la medida en que sólo modificó la extensión del beneficio relacionado con la adquisición de los bienes en el parágrafo 5º, y hacia el futuro.

Si bien pueden llegar a presentarse casos individuales en los cuales la reducción del plazo lleve a que en razón de los trámites de compra o importación de maquinaria industrial, se puedan presentar controversias sobre el momento en que se efectuó la transacción, ello no incide en el juicio abstracto de la constitucionalidad de la disminución del plazo, recorte hecho mediante una ley adoptada antes de que se iniciara el año 2007, lapso donde se introdujo la reducción del plazo.

Ante estas circunstancias, no se infringe el artículo 363 del Estatuto Superior, por lo que la Corte declarará la equibilidad del artículo 73 de la Ley 1111 de 2006, por los cargos formulados.

Examen de constitucionalidad del artículo 69 de la Ley 1111 de 2006

Norma acusada

A continuación se transcribe la norma acusada y se subrayan los apartes demandados:

ARTÍCULO 69. Determinación oficial de los tributos distritales sobre la propiedad por el sistema de facturación. Autorízase a los Municipios y Distritos para establecer sistemas de facturación que constituyan determinación oficial del tributo y presten mérito ejecutivo. El respectivo gobierno municipal o distrital dentro de sus competencias, implementará los mecanismos para hacer efectivos estos sistemas, sin perjuicio de que se conserve el sistema declarativo de los impuestos sobre la propiedad.

Razones de la violación

El demandante acusa la inconstitucionalidad del artículo 69 de la Ley 1111 de 2006, en el cual se autoriza a los municipios y distritos para establecer sistemas de facturación que constituyan la determinación oficial de los tributos sobre la propiedad y presten mérito ejecutivo, por violación de la autonomía de las entidades territoriales consagrada en los artículos 287 y 317 de la Constitución Política de Colombia. Las razones de la violación de las normas constitucionales en concepto del actor son:

“Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley; y tienen derecho a ejercer las competencias que les corresponden, según el artículo 287 inciso 1º y numeral 2 de la Constitución Política de Colombia. En cuanto a la propiedad, sólo los municipios pueden gravar la propiedad inmueble, de acuerdo con el artículo 317 de la misma Constitución.

“No es la ley la que debe autorizar a los municipios y distritos para establecer los sistemas de facturación para la determinación oficial de los tributos sobre la propiedad; porque los municipios y distritos tienen sus propias competencias para gravar la propiedad inmueble y establecer la forma de gestión del recaudo y administración de los impuestos a dicha propiedad inmueble, que no es del resorte del legislador, ya que el núcleo de la autonomía territorial es propio y exclusivo de los entes territoriales.

“La ley se entrometió en la autonomía de los municipios y distritos sobre el gravamen a la propiedad inmueble, por lo cual, el artículo 69 de la Ley 1111 de 2006 es inconstitucional, y es procedente la declaratoria de su inexecutableidad”.

Intervenciones

Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Considera el Ministerio de Hacienda, que las Corporaciones Públicas a pesar de la autonomía consagrada en los artículos 287-3 y 338 del Estatuto Superior, sólo pueden ejercer sus competencias atendiendo los límites fijados por la Constitución y la ley, por lo que desconocer tal delimitación significaría desvirtuar los principios de coordinación, concurrencia y subsidiariedad en los que se fundamentan las competencias atribuidas a las entidades territoriales. En otras palabras, aún en los eventos en que las Corporaciones Públicas pretendan establecer un tributo municipal, requieren de la existencia previa de una ley de la República que así lo autorice. Una vez creado el impuesto, las entidades territoriales adquieren el derecho de administrarlo, manejarlo y utilizarlo conforme a los artículos 287-3 y 313-4 de la Carta.

Por lo tanto, no le asiste razón al demandante al concluir que la norma acusada viola el principio de autonomía de las entidades territoriales consagrado en la Constitución en materia tributaria y fiscal, ya que este se refiere al derecho que tienen tales entidades a un derecho cierto sobre las rentas, circunstancia que implica libertad e independencia para su administración, excepto en los eventos en los cuales la Constitución asigne de manera clara al legislador, la competencia para establecer normas relativas a la destinación, inversión y manejo de las referidas rentas o ingresos.

Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas

Para la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, si bien las entidades territoriales son titulares de una facultad de configuración normativa en materia tributaria, esa facultad debe ejercerse conforme a la ley. Bajo esos parámetros, el legislador, al autorizar a los municipios y distritos para establecer sistemas de facturación que

constituyan la determinación oficial de los tributos, no vulneró el principio de autonomía de las entidades territoriales ni las atribuciones que la Carta les concede en materia fiscal, pues sólo ejerció una potestad que le compete, motivo por el que la norma es exequible a juicio de la DIAN.

Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)

El ICDT afirma que las entidades territoriales, son efectivamente titulares de una facultad de configuración normativa en materia tributaria. Pero dicha facultad debe ejercerse en las condiciones que señalen la Constitución y la ley, como ocurre en este caso. El legislador, al autorizar a los municipios y distritos para establecer sistemas de facturación que constituyan la determinación oficial de los tributos y presten mérito ejecutivo, no vulnera el principio de autonomía de las entidades territoriales ni las atribuciones que la Carta les concede en materia tributaria, *“pues no hizo nada distinto a ejercer la soberanía fiscal de que es titular, motivo por el cual se considera exequible esta disposición”*.

Concepto del Procurador General de la Nación

Sobre los cargos esgrimidos en contra del artículo 69 de la Ley 1111 de 2006, en el cual se autoriza a los municipios y distritos para establecer sistemas de facturación en aras de la determinación oficial de los tributos sobre la propiedad, la Procuraduría empieza por señalar que la autonomía de las entidades territoriales consagrada en los artículos 287 y 317 constitucionales no es absoluta. En este orden de ideas,

“La limitación al poder tributario del Congreso establecida en el artículo 317 constitucional, garantiza por una parte, que los municipios obtengan esta fuente de ingresos y por la otra, que la propiedad inmueble no sea objeto de varios tributos por parte de distintas entidades territoriales. Por su parte, el artículo 287 de la Constitución en su numeral 3° señala que dichas entidades gozan de autonomía para administrar sus recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones”.

Así las cosas, la Procuraduría encuentra que el artículo 69 acusado es respetuoso de la autonomía territorial, ya que lo que en él se consagra es la posibilidad de los municipios y distritos de optar por implementar sistemas de facturación o de mantener el sistema que venían utilizando para la determinación oficial de los tributos a la propiedad, y por lo tanto, en su criterio el artículo es constitucional.

Problema jurídico

El artículo 69 de la Ley 1111 autoriza a los municipios y distritos para establecer sistemas de facturación que (i) constituyan la determinación oficial de los tributos sobre la propiedad y (ii) presten mérito ejecutivo. De acuerdo con el demandante, los distritos y municipios tienen la competencia para gravar la propiedad inmueble por lo cual no era la Ley 1111 la llamada a autorizar a los municipios y distritos para establecer los sistemas de facturación para la determinación oficial de los tributos sobre la propiedad. En este orden de ideas, al haberlo hecho en el artículo 63 de la Ley 1111 vulneró la autonomía de los municipios y distritos, y en consecuencia es inconstitucional.

Se pregunta la Corte lo siguiente: ¿El legislador, al establecer en el artículo 69 de la Ley 1111 de 2006 una autorización a las entidades territoriales para que las mismas establezcan sistemas de facturación para la determinación oficial de los tributos sobre la propiedad, vulneró la autonomía tributaria de éstas (artículos 287 y 317)?

Consideraciones

En primer lugar, se debe recordar, de acuerdo con la jurisprudencia reiterada de la Corporación, que el Congreso

de la República cuenta con un amplio margen tanto para crear, modificar, aumentar, disminuir y suprimir tributos, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo.

La facultad de configuración normativa en materia tributaria con que cuentan las entidades territoriales debe ejercerse en las condiciones indicadas en la Constitución y en la ley. La Corte Constitucional sobre el particular señaló en la sentencia C-1114 del 2003

“El principio de autonomía de las entidades territoriales consiste en la capacidad de gestión que el constituyente y el legislador les garantiza 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 reconocidas tanto a ellas como a sus autoridades, y un límite máximo, determinado por el principio de república unitaria.

“(…) el principio de autonomía no tiene carácter absoluto y [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.

“(…) 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”.

En ese orden de ideas, dado que no existe en favor de las entidades territoriales una soberanía tributaria, y sus facultades en la materia se encuentran limitadas por la Constitución y la ley, el legislador puede establecer orientaciones o pautas sobre elementos de la administración tributaria, sin que ello implique desconocer el ámbito de la potestad impositiva territorial

Así lo ha afirmado previamente esta Corporación, al sostener lo siguiente:

“No obstante, como lo ha señalado la Corte, con fundamento en los arts. 287, 294, 300-4, 313-4, 317 y 338 de la Constitución no existe una autonomía absoluta en materia fiscal en cabeza de las entidades territoriales, pues su competencia para establecer y regular los tributos debe ejercerse por la autoridad competente, dentro de los límites que le señalen la Constitución y la ley, lo cual significa que el atributo de la potestad impositiva regional y local es relativo y, en tal virtud, el legislador puede señalar ciertas pautas, orientaciones y regulaciones o limitaciones generales para su ejercicio, siempre que se respete el núcleo esencial de la autonomía, es decir, que no se desnaturalice la esencia de ésta de modo que se la desvirtúe, desconozca o desnaturalice”

Concluye la Sala, en consecuencia, que al demandante no le asiste razón al afirmar que el artículo 69 de la Ley 1111 de 2006 viola los artículos 287 y 317 de la Carta. De una parte, porque en materia fiscal, no existe soberanía tributaria de las entidades territoriales, por lo que deben sujetarse a la Constitución y a la ley. De otra, porque la

norma acusada no incide de manera alguna en la autonomía territorial de los municipios o de los distritos, por cuanto no interviene en la tasa impositiva al impuesto fijado por la entidad territorial, ni desconoce la naturaleza o la protección constitucional que se le concede a tales tributos por la Carta (Art. 362 y 317 C.P.). Sencillamente fija una pauta legal sobre los métodos de facturación tributaria, autorizando a los municipios y distritos para establecer sistemas de facturación que constituyan determinación oficial del tributo y que presten mérito ejecutivo, conforme a sus competencias, sin que ello impida que tales entidades, autónomamente, conserven el sistema declarativo de los impuestos sobre la propiedad.

Por consiguiente, esta Corporación considera exequible el artículo acusado, por los cargos de la demanda.

Examen de constitucionalidad de las expresiones “antes de la vigencia de la ley” y “del año 2007” del artículo 54 inciso primero; “2005”, “2006”, del artículo 54 literales a) b) c); y “antes de la vigencia de esta ley”, “de 2005”, “del año 2007” del artículo 55 incisos primero y segundo.

Norma acusada

Establecen las normas parcialmente demandadas, lo siguiente:

“**ARTÍCULO 54.** 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 hasta el día 31 de julio del año 2007, con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hasta un veinte (20%) por ciento 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 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 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 2005 cuando se trate de un proceso por dicho impuesto.

“b. Las declaraciones del impuesto a las ventas correspondientes al año 2006, cuando se trata de un proceso por dicho impuesto.

“c. Las declaraciones de retención en la fuente correspondientes al año 2006, 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.

“No se aplicará esta disposición para los procesos que se encuentren en recurso de súplica”.

ARTÍCULO 55. 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 hasta el 31 de julio del año 2007 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 2005, 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”.

Razones de la violación

El demandante acusa la inconstitucionalidad de las expresiones las expresiones, “*antes de la vigencia de la ley*” y “*del año 2007*” del artículo 54 inciso primero; “2005”, “2006”, del artículo 54 literales a) b) c); y “*antes de la vigencia de esta ley*”, “*de 2005*”, “*del año 2007*” del artículo 55 incisos primero y segundo de la Ley 1111 de 2006, por “*violación de los principios de justicia y de equidad, del derecho a la igualdad, del debido proceso y de la libertad*”, por lo cual se infringen los artículos 13, 28, 39, numeral 9 del artículo 95, 116 y 363 del Estatuto Superior. En su concepto,

“Los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006 limitan el derecho a conciliar las demandas de nulidad y restablecimiento del derecho, y de terminar por mutuo acuerdo los procesos administrativos tributarios, a procesos tributarios iniciados antes de la vigencia de la Ley, para darlos por conciliados o terminados, hasta el 31 de julio de 2007.

“El derecho a conciliar y terminar los procesos administrativos por mutuo acuerdo, está garantizado por la Constitución Política de Colombia dentro del debido proceso del artículo 29 de la misma; dentro de la facultad de conciliar del artículo 116 de ésta; dentro de la libertad del 28 de ésta; dentro de los principios de justicia y de equidad de los artículos 95 numeral 9 y 363 de ella, y dentro del derecho de igualdad del artículo 13 de la misma.

“El establecer límites en el tiempo para conciliar o terminar por mutuo acuerdo los procesos tributarios, según las expresiones demandadas, limita el derecho a conciliar y a terminar los procesos por mutuo acuerdo, limita la libertad, limita el derecho de igualdad, limita la justicia y la equidad, y limita el debido proceso. Estos derechos fundamentales de la libertad, del debido proceso, y del derecho de igualdad, son limitados de manera irrazonable por las expresiones demandadas, sin justificación. El límite establece una discriminación para quienes tengan o puedan tener procesos tributarios después de la vigencia de dicha Ley y favorecer a los que tienen procesos tributarios antes de la vigencia de dicha Ley. Es desproporcionada la limitación, porque quienes estén en cualquier época en situaciones de litigios tributarios están en situación débil y riesgosa, porque no pueden conocer ni vislumbrar el resultado de sus procesos tributarios. Poner límites para conciliar y para terminar por mutuo acuerdo los procesos tributarios pone en debilidad manifiesta a quienes lleguen a tener procesos tributarios con posterioridad a la vigencia de la Ley, y al derecho de conciliar o terminar los procesos por mutuo acuerdo después del año 2007. No son idóneos, ni necesarios ni proporcionados los límites en el tiempo establecidos en los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006 para ejercer el derecho de conciliación y de terminación por mutuo acuerdo de los procesos tributarios.

“Hacerlo coarta la libertad de conciliar y terminar los procesos, el debido proceso para dar por terminados las acciones y procesos tributarios, y se convierte en un tratamiento injusto e inequitativo, proscrito de los principios tributarios”.

Intervenciones

Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

En opinión del Ministerio de Hacienda, el actor incurre en un error al estimar que las expresiones acusadas de los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006 vulneran los artículos 13, 28, 29, 95 numeral 9, 116 y 363 de la Carta,

por cuanto ello implica desconocer que con anterioridad a la Ley 1111 de 2006, el artículo 59 parágrafo 2º de la Ley 446 de 1998, establecía la prohibición de la conciliación en asuntos de carácter tributario. Por tal razón, las disposiciones contenidas en los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006, no son más que un desarrollo procedimental de la norma general en materia de conciliación contenida en la Ley 446 de 1998, que exceptúa la conciliación, frente a conflictos que versen sobre asuntos de carácter tributario. Por consiguiente, si lo que el demandante pretende es que la conciliación en materia tributaria se vuelva permanente, sugiere el Ministerio que el demandante debe acusar el régimen general de conciliación como mecanismo alternativo de resolución de conflictos y no los artículos 54 y 55.

Ahora bien, con respecto a los principios de igualdad y equidad tributaria, para el Ministerio las expresiones demandadas no vulneran tales principios, porque las disposiciones transitorias no buscan favorecer a un grupo específico de contribuyentes, sino que se dirigen a todas aquellas personas que libremente decidan acceder a ellos. Por tal razón estima las expresiones atacadas, constitucionales.

Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas

En relación con el límite temporal establecido en los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006, la DIAN advierte que si lo que pretende el demandante es que se elimine tal límite por cuanto la oportunidad de conciliar y/o transar debe ser permanente, no son estas disposiciones las que debe demandar sino las que correspondan en la Ley 446 de 1998, que establece la prohibición de celebrar acuerdos conciliatorios o de transar en materia administrativa. Por lo tanto, en concepto de esta Institución,

“con la expedición de la norma demandada, no se viola el principio de igualdad y equidad tributaria, porque los mecanismos alternativos de resolución de conflictos, no se dirigen a favor de unos contribuyentes, sino a favor de todos aquellos que hagan uso de los mismos, sin darles privilegios a unos pocos, sino a todos los que opten por acogerse a los mismos”.

Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)

Para el ICDT, si la ley concede una facultad a quienes se encuentren en determinada situación de hecho, no se discrimina a quienes se encuentren en una situación diferente, por lo que no se vulnera su derecho a la igualdad. La norma que se acusa es de carácter temporal, de manera tal que convertir en permanente lo que es transitorio o excepcional, sí vulneraría el derecho a la igualdad.

En ese orden de ideas, el ICDT estima constitucionalmente válido que el legislador establezca el mecanismo alternativo permanente de solución de conflictos tributarios que estime conveniente, si así lo decidiere.

Concepto del Procurador General de la Nación

Sobre las expresiones “antes de la vigencia de esta ley”, “2005”, “2006” y “del año 2007” contenidas en el artículo 54 inciso lo. literales a), b,) y c); “antes de la vigencia de esta ley”, “de 2005”, “del año 2007” contenidas en los incisos primero y segundo del mismo artículo 54, estima el Ministerio Público que en ningún momento vulneran el derecho a la igualdad, el debido proceso ni el derecho a la libertad, porque,

“La finalidad de los límites temporales en tela juicio es no fomentar una cultura litigiosa entre los contribuyentes, es decir, que las expresiones acusadas sí tienen una justificación razonable a la luz de la Carta Política y particularmente a la luz del principio de eficiencia del tributo. Por lo tanto, no se observa la violación argüida por el demandante”.

De forma que, la solicitud de la Procuraduría a la Corte es declarar exequibles las expresiones “antes de la

vigencia de esta ley”, “2005”, “2006” y “del año 2007” contenidas en el artículo 54 inciso primero, literales a), b) y c); “antes de la vigencia de esta ley”, “de 2005”, “del año 2007” contenidas en los incisos primero y segundo, del mismo artículo 54, por los cargos de la demanda.

Problema jurídico

En concepto del demandante, las expresiones acusadas de los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006 establecieron una limitación no permitida constitucionalmente al derecho a conciliar las demandas de nulidad y restablecimiento del derecho y terminar por mutuo acuerdo los procesos administrativos tributarios, a aquellos procesos iniciados antes de la vigencia de la ley para darlos por conciliados o terminados hasta el 31 de julio de 2007. Indica el actor que dicho límite temporal limita la libertad, el derecho a la igualdad, el derecho a acceder a la justicia, y el debido proceso.

Se pregunta la Sala: ¿el establecimiento de un límite temporal para la procedencia de la conciliación y la terminación por mutuo acuerdo de litigios tributarios vulnera el derecho a la igualdad, el debido proceso, el derecho a acceder a la justicia y el derecho a la libertad?

Consideraciones

Las expresiones demandadas están referidas a dos circunstancias específicas, que deben ser diferenciadas al momento de efectuar el análisis de constitucionalidad, a saber:

(i) De una parte, las expresiones “antes de la vigencia de la ley” y “del año 2007” del artículo 54 inciso primero; “antes de la vigencia de esta ley” y “del año 2007” del artículo 55 inciso primero. Estas expresiones definen unas circunstancias particulares que son las que determinan sobre qué tipo de procesos es posible adelantar la conciliación administrativa o la transacción, y a su vez establecen cual es el límite temporal para que estos mecanismos de resolución alternativa de conflictos sean utilizados [“del año 2007”].

(ii) De otra parte, las expresiones “2005”, “2006” del artículo 54 literales a) b) c); y “de 2005” del artículo 55 inciso segundo. Estas expresiones están referidas al año del que se debe aportar la prueba del pago o acuerdo de pago para efectos de proceder a la respectiva conciliación o transacción.

De conformidad con lo señalado en el artículo 116 de la Constitución Política, es posible que el legislador estimule la resolución de conflictos directamente por los propios afectados, utilizando figuras tales como la conciliación y la transacción a fin de que las partes en controversia lleguen a un acuerdo frente al aspecto discutido. En esta materia, la Carta Política de 1991 estableció una amplia libertad de configuración del legislador en relación con los procesos y los mecanismos alternativos de resolución de conflictos. En efecto, la Corte ha señalado en numerosas ocasiones que:

“(…) dado que el legislador posee libertad de configuración para diseñar la estructura y funcionamiento de los diferentes mecanismos de acceso a la administración de justicia y sentado que la conciliación – en particular la extrajudicial- constituye un verdadero mecanismo de acceso a la administración de justicia, lógico es concluir que el primero está en libertad de determinar la estructura jurídica y la dinámica de funcionamiento de la conciliación, tanto de la que se tramita ante el juez como de la que se adelanta por fuera de su jurisdicción”

En este orden de ideas, el legislador cuenta con una extensa discrecionalidad para regular los procesos y el alcance de los distintos recursos, tal y como esta Corte lo ha destacado. Ha dicho al respecto esta Corporación:

“De manera pues, que de conformidad con lo preceptuado por el artículo 150-2 del Ordenamiento Constitucional, le corresponde al Congreso de la República “Expedir los códigos en todos los ramos de la legislación y reformar sus disposiciones”, es decir, goza el Legislador, por mandato constitucional, de amplia libertad para definir el procedimiento en los procesos, actuaciones y acciones originadas en el derecho sustancial.

Por lo tanto, como lo tiene establecido la doctrina constitucional, el órgano legislativo tiene una importante “libertad de configuración legislativa”, que le permite desarrollar plenamente su función constitucional y, en ese orden de ideas, le corresponde evaluar y definir las etapas, características, términos y demás elementos que integran cada procedimiento judicial”

De forma que, en principio, es admisible que la ley establezca regulaciones distintas en materia de conciliación y transacción para los distintos procesos y recursos, puesto “que no sólo el Congreso tiene discrecionalidad para establecer diferenciaciones en los procesos sino que, además, goza de amplitud para regular los alcances y límites de los mecanismo alternativos de resolución de conflictos, como la conciliación”

Ahora bien, tomando en cuenta que en materia de mecanismos alternativos de resolución de conflictos la Constitución ha conferido al Congreso una amplia libertad configurativa, debe recordarse que la jurisprudencia de la Corte ha establecido que existe una relación inversa entre la amplitud del margen de configuración legislativa y la intensidad del control judicial del respeto a la igualdad. En efecto:

“entre mayor es la libertad de configuración del legislador en una materia, más deferente debe ser el control constitucional del respeto de la igualdad, mientras que ese escrutinio judicial debe ser más riguroso cuando el Legislador utiliza criterios o regula esferas en donde su margen de apreciación ha sido restringido por la propia Constitución”

En esas condiciones, como en el caso de las expresiones acusadas, se trata de un asunto en donde el margen de configuración del Congreso es extenso, la Corte concluye que el juez constitucional debe ser en principio deferente con los criterios definidos por el Legislador en este ámbito, por lo que únicamente regulaciones que infrinjan manifiestamente mandatos superiores podrían ser consideradas inválidas. Con esos elementos, entra la Corte a examinar las expresiones acusadas.

Análisis de constitucionalidad de las expresiones “antes de la vigencia de la ley” y “del año 2007” del artículo 54 inciso primero; “antes de la vigencia de esta ley” y “del año 2007” del artículo 55 inciso primero.

Los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006, parcialmente acusados, establecen la posibilidad temporal de terminar mediante conciliación administrativa los procesos de nulidad y restablecimiento del derecho en los cuales no se haya proferido sentencia definitiva, o por mutuo acuerdo/transacción las discusiones tributarias pendientes en la vía gubernativa. En ambos escenarios, la relación jurídica tributaria es incierta.

La Corte encuentra que es jurídicamente aceptable el crear una oportunidad temporal para que las partes de mutuo acuerdo extingan su controversia, sin incurrir en los enormes costos que representan para el ciudadano y el Estado, la intervención de la justicia administrativa.

En estas dos figuras el criterio que introduce el legislador es el de la resolución voluntaria de conflictos, los cuales van dirigidos a todos aquellos contribuyentes que tengan una discusión o un litigio pendiente en materia tributaria.

Solución de carácter temporal porque por regla general en materia tributaria no hay lugar a conciliación al estar expresamente prohibida por el parágrafo 2 del artículo 70 de la Ley 446 de 1998 cuando señala “no puede haber conciliación en los asuntos que versen sobre conflictos de carácter tributario

Resulta legítimo entonces que el legislador regule de manera temporal la aplicación de la resolución alternativa de conflictos en estos casos, pues no puede olvidarse, que uno de los principios que gobiernan el sistema tributario es el de eficiencia. Sobre el particular, la Corte Constitucional ha señalado que

“Tampoco quebranta la Carta que el Estado haga uso de ciertos instrumentos de recaudo, con el objeto de recuperar, así sea parcialmente, sus créditos, máxime si de lo anterior se sigue el aumento de personas que ingresan a la base de contribuyentes”

Ahora bien, en lo concerniente a la supuesta vulneración al derecho a la igualdad y al principio de equidad tributaria (Art 13, 95-9 y 363 C.P.), la Corte recuerda que en oportunidades anteriores ha sostenido que un tratamiento legislativo diferente, no implica *per se* una violación del principio de igualdad; menos aún cuando existen fundamentos objetivos y razonables de diferenciación. De hecho, el legislador está obligado a otorgar un mismo trato jurídico a todas aquellas situaciones que puedan ser comparadas objetivamente; pero puede establecer tratos diversos a situaciones fácticas diferentes.

El presupuesto de comparación que propone el actor para justificar la violación del artículo 13 es el siguiente: que resulta contrario al derecho a la igualdad, que el legislador establezca límites en el tiempo para conciliar o terminar por mutuo acuerdo los procesos tributarios, “*discriminando a quienes tengan o puedan tener procesos tributarios después de la vigencia de dicha Ley y favorecer a los que tienen procesos tributarios antes de la vigencia de dicha Ley*”. Es decir, el cargo del actor por igualdad se concreta en la aparente diferenciación injustificada en el tratamiento entre quienes están cobijados por la conciliación o transacción con anterioridad a la Ley 1111 de 2006 – 29 de siembre de 200-, y quienes aparentemente no lo están con posterioridad a ella.

Para la Corte, la disposición atacada establece un tratamiento diferente a situaciones distintas, ya que el término de comparación utilizado por el demandante no es equivalente. Quienes están cobijados por dichos preceptos, son todas aquellas personas que tengan a la fecha de vigencia de la disposición acusada, un conflicto con la Nación en materia tributaria y reúnan las condiciones allí impuestas. Para estas personas, es razonable la existencia de las normas acusadas, porque lo que se pretende con ellas es resolver anticipadamente un conflicto jurídico *existente*. Quienes hipotéticamente podrían llegar a tener un conflicto tributario hacia el futuro, a partir de la vigencia de la ley, como lo afirma el actor, son un grupo de contribuyentes que no están en el mismo tipo de situación fáctica que los primeros. Son un grupo comparativo indeterminado, que no se encuentra ante un *conflicto jurídico existente*, y que además no forma parte del objetivo explícito de las disposiciones acusadas, cuya intención es recuperar la cartera tributaria y no es extender este tipo de medidas transitorias de recaudo, en el tiempo.

Además, la jurisprudencia sobre este punto ha reiterado que la fijación de plazos en materia procedimental no es contraria al principio de igualdad. Tampoco impiden tales plazos acceder a la justicia ni permiten el desconocimiento de garantías constitutivas del debido proceso.

En cuanto a la libertad de los contribuyentes, ésta no se ve menguada por permitir un procedimiento de resolución de conflictos que antes estaba legalmente prohibido.

En ese orden de ideas, no es irrazonable la limitación temporal que las disposiciones atacadas consagran, ni constituyen una violación de la libertad o del derecho a la igualdad de los contribuyentes, o a su debido proceso o a su acceso a la administración de justicia, porque (i) de no fijarse tal limitación temporal, la medida transitoria se transformaría en definitiva, lo que claramente no corresponde al objetivo del legislador en materia de recaudo de la

cartera tributaria. (ii) El legislador en ejercicio de su potestad de configuración, podía considerar válidamente que no era pertinente aplicar mecanismos como el establecido en la norma hacia el futuro, en atención a lo prescrito sobre este tipo de conciliaciones en la Ley 446 de 1998. (iii) Los beneficios establecidos en la Ley 1111 de 2006 son de carácter excepcional y cobijan a todos aquellos contribuyentes que estén, al entrar a regir las normas, en esas específicas circunstancias descritas por los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006 a quienes se les ha levantado temporalmente una prohibición. (iv) Con respecto al hipotético grupo de deudores al que apela el demandante como referente para la comparación, la diferenciación en la aplicación de la ley está plenamente justificada como se dijo, por lo que como se explicó no hay violación del derecho a la igualdad. (v) Quienes no se encuentren cobijados por las disposiciones acusadas, tienen en todo caso acceso a la administración de justicia. De manera tal que un límite razonable y justificado al acceso transitorio y *voluntario* a los mecanismos alternativos de resolución de conflictos establecidos por los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006, no configura *in genere*, una negación de acceso a la administración de justicia.

Por las razones descritas, las expresiones *antes de la vigencia de la ley* y *del año 2007* del artículo 54 inciso primero, y *antes de la vigencia de esta ley* y *del año 2007* del artículo 55 inciso primero, serán declaradas constitucionales, por los cargos de la demanda.

Análisis de constitucionalidad de las expresiones “2005”, “2006” del artículo 54 literales a) b) c); y “de 2005” del artículo 55 inciso segundo.

Las expresiones “2005”, “2006” del artículo 54 literales a) b) c); y “de 2005” del artículo 55 inciso segundo, se refieren al año respecto del cual se debe aportar la prueba del pago o acuerdo de pago, para efectos de proceder a la respectiva conciliación o transacción.

Esta referencia, corresponde a la voluntad del legislador descrita previamente, de tener como destinatarios exclusivos, a aquellos deudores que tuviesen procesos tributarios contenciosos o de tipo administrativo en curso, con anterioridad al 27 de diciembre de 2006.

La restricción temporal con respecto a las pruebas a presentar para ser beneficiario de la conciliación o de la terminación por mutuo acuerdo de los procesos es igualmente razonable, por estar ligada necesariamente a las razones previamente enunciadas sobre la medida adoptada por el legislador. De hecho, recuerda la Sala que este tipo de límites en el tiempo en materia procesal probatoria tampoco resulta ser *per se* inconstitucional, pues dada la amplitud de la potestad de configuración del legislador, es razonable que por política de recaudos tributarios, pueda determinar libremente los requisitos necesarios para acceder a los mecanismos de resolución de conflictos pertinentes, frente a una obligaciones vencidas específicas. Al respecto, ha considerado esta Corte en otras oportunidades que:

“[E]n relación con que la norma tenga como destinatarios exclusivos de sus beneficios a los deudores con obligaciones vencidas con anterioridad al 1º de enero de 2003, es decir deudas con más de un año de estar en mora, la Corte constata que dicho requisito se ajusta a los principios de razonabilidad y proporcionalidad y encuentra una clara justificación en el hecho que en relación con las obligaciones tributarias vencidas con menos de un año, bien podía el Legislador en ejercicio de su potestad de configuración considerar que no resultaba necesario aplicar mecanismos como el establecido en la norma para asegurar el recaudo de las mismas.

Ha de tenerse en cuenta, en efecto, que el mecanismo de imputación en los pagos y los demás beneficios establecidos en la norma acusada tienen un carácter eminentemente excepcional que bien podía el Legislador sin desbordar sus competencias limitar a determinadas obligaciones tributarias de difícil recaudo”

Con todo, el límite temporal impuesto por el legislador para el recaudo probatorio en este caso, tiene otros fundamentos adicionales. En años anteriores, la Ley 863 de 2003 (29 de diciembre de 2003) en sus artículos 38 y 39 ya había establecido normas parecidas en materia de conciliación contencioso administrativa y de terminación de los procesos administrativos. En esa oportunidad, se podían conciliar discrepancias con la Administración Tributaria, hasta el 30 de junio del 2004. Para ello debían presentarse como pruebas pertinentes, la liquidación privada del impuesto sobre la renta por el año gravable 2002 en el caso de los procesos por dicho impuesto, las declaraciones del Impuesto sobre las Ventas correspondientes al año 2003 cuando se tratase de un litigio por ese impuesto; las declaraciones de retención en la fuente correspondientes al año 2003 por este concepto, y en el caso de la terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos, *“la prueba del pago de la liquidación privada del impuesto sobre la renta por el año gravable 2002, del pago de la liquidación privada del impuesto o retención, según el caso, correspondiente al período materia de la discusión, y la del pago de los valores transados, según el caso”*

Como se ve, los litigios o las controversias administrativas anteriores al 2004, podían ser resueltos hasta el 30 de julio de 2004, en virtud de la Ley 863 de 2003. En ese orden de ideas, las pruebas que se exigen en los artículos 54 y 55 de la Ley 1111 de 2006 para acceder a un beneficio similar, - esta vez respecto de los años 2005 y 2006- son las relacionadas efectivamente con las obligaciones que para la fecha de entrada en vigencia de la Ley 1111 de 2006, - 26 de diciembre de 2006-, podían estar en controversia tributaria. Los casos anteriores, había recibido un tratamiento específico, en virtud de la Ley 863 de 2003.

Por las razones anteriores, dada la potestad de configuración del legislador en estas materias, la Corte declarará igualmente exequibles las expresiones *“2005”*, *“2006”* del artículo 54 literales a) b) c); y *“de 2005”* del artículo 55 inciso segundo de la Ley 1111 de 2006.

II. DECISIÓN

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

RESUELVE

PRIMERO.- INHIBIRSE de emitir pronunciamiento de fondo sobre la presunta inexecutable de los artículos 9, 25, 26, 27, 28, 29 y 30 y, la expresión “nacionales” contenida en los artículos 10 literal a) y 28 de la Ley 1111 de 2006.

SEGUNDO.- ESTARSE A LO RESUELTO en la sentencia C-655 de 2007 en lo concerniente al artículo 53 de la Ley 1111 de 2006, que fue declarado inexecutable.

TERCERO.- DECLARAR EXEQUIBLES las expresiones “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 3 inciso primero; “a 31 de diciembre de 1991” del artículo 3 inciso 2; “hasta el año gravable de 2006” del artículo 6°; “nacionales” del artículo 10 literal a); “a partir del año gravable de 2002” del artículo 10 literal d); “a partir del 1° de enero de 2003” del artículo 11; “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 17; “hasta el año gravable de 2006” del artículo 18; “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 19; “del año 2007” del artículo 26; “del año 2007” del artículo 28; “nacionales” del artículo 28, “antes de la vigencia de esta ley”, “del año 2007”, “2005”, “2006” del artículo 54 inciso 1 y literales a) b) y c); “antes de la vigencia de esta ley”, “del año 2007” y “de 2005” del artículo 55 incisos primero y segundo; “y correspondiente al año 2006” del artículo 76 parágrafo 4; todas de la Ley 1111 de 2006, por los cargos estudiados.

CUARTO.- DECLARAR EXEQUIBLES los artículos 16, 69, 71, 73, 76 y 77, por los cargos analizados.

Fallo adicionado por la Sentencia C-809A-08 de 13 de febrero de 2008, así:

“**INCLUIR** en la parte resolutive de la Sentencia C-809 de octubre 3 de 2007 un numeral quinto que dice: **Quinto.** - Declarar **EXEQUIBLE** la Ley 1111 de 2006 por el cargo relativo al vicio de forma analizado en la parte motiva

Cópiese, notifíquese, cúmplase, publíquese e insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional.

RODRIGO ESCOBAR GIL

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Magistrado

CON SALVAMENTO DE VOTO

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

NILSON PINILLA PINILLA

Magistrado

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Magistrado

CATALINA BOTERO MARINO

Magistrada (E)

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

Secretaria General

SALVAMENTO DE VOTO A LA SENTENCIA C-809 DE 2007 DEL MAGISTRADO JAIME ARAUJO RENTERIA

Referencia: expediente D-6755

Demanda de inconstitucionalidad contra la totalidad de la Ley 1111 de 2006 por vicios de forma; y contra la totalidad de los artículos 9, 16, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 53, 69, 71, 73, 76 y 77, y parcialmente contra las expresiones “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 3 inciso 1, “a 31 de diciembre de 1991” del artículo 3 inciso 2, “hasta el año gravable 2006” del artículo 6, “nacionales” del artículo 10 literal a), “A partir del año gravable 2002” del artículo 10 literal d), “A partir del 10 de enero de 2003” y del artículo 11, “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 17, “hasta el año gravable 2006” del artículo 18, “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 19, “del año 2007” del artículo 26, “del año 2007” del artículo 28, “nacionales” del artículo 28, “antes de la vigencia de esta Ley”, “2005”, “2006” del artículo 54 inciso 1º y literales a), b) y c), “del año 2007” del artículo 54 inciso 1, “antes de la vigencia de esta Ley”, “de 2005” del artículo 55 incisos 1 y 2, “del año 2007” del artículo 55 inciso 1, y “correspondiente al año 2006” del artículo 76 parágrafo 4, todos de la Ley 1111 de 2006.

Magistrado Ponente:

Dr. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Con el respeto acostumbrado por las decisiones de esta Corte, me permito manifestar mi salvamento de voto frente a la decisión adoptada en la presente sentencia, por cuanto discrepo parcialmente de la misma, respecto del ordinal primero y los ordinales tercero y cuarto, por las razones que me permito exponer a continuación:

1. En primer término, considero que en esta sentencia se sostiene una tesis distinta a la que ha fijado la Corte Constitucional en materia de impuesto al patrimonio. A mi juicio, no puede desconocerse que el artículo 317 de la Constitución Política establece que sólo las entidades territoriales pueden gravar la propiedad inmueble.

En este sentido, me permito reiterar mi posición jurídica sostenida en otras oportunidades en relación con este tem, por cuanto a mi juicio, el artículo 317 de la Constitución Política establece de forma clara que “*sólo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble*”, de modo que el Congreso no puede invadir ese ámbito de autonomía que el constituyente estableció en cabeza de los municipios, de conformidad con los artículos 1º y 287 de la Constitución Nacional. Por consiguiente, en mi concepto, el artículo 69 de la Ley 1111 de 2006 acusado ha debido ser declarado inexecutable.

En consecuencia, considero que la presente decisión va en una dirección distinta a la de la jurisprudencia constitucional, que aunque de manera restringida, ha aceptado la competencia de las entidades territoriales en materia tributaria, no obstante que la distinción entre recursos endógenos y exógenos no sea tan clara.

A mi juicio, el establecimiento de los impuestos municipales mediante ley viola la Constitución, la cual consagra para los recursos de las entidades territoriales las mismas garantías de los particulares, norma que viene desde el Acto Legislativo 01 de 1910, como reacción contra el excesivo centralismo de la Regeneración.

En mi concepto, con esta decisión la Corte ha pasado por encima de ese precepto al aceptar una restricción indebida a la soberanía tributaria de las entidades territoriales y a la autonomía territorial de los municipios o de los distritos, con lo cual se afecta el esquema de descentralización que se refiere tanto a competencias como a recursos propios de los entes territoriales, y termina vaciando de contenido la competencia tributaria de los mismos (arts. 317, 338 y 362 C.P.).

En este orden de ideas, considero necesario insistir en que la Constitución dejó un gravamen específico a los municipios, el impuesto predial (art. 317), al cual no es aplicable la jurisprudencia planteada en esta sentencia por la Corte, de tal manera que no se puede extrapolar la teoría general a ese tributo que no es reserva del legislador, como quiera que la Constitución Nacional establece de manera clara y expresa que sólo los municipios pueden gravar la propiedad inmueble.

Así mismo, el artículo 338 se refiere al señalamiento de todos los elementos del tributo, esto es, los sujetos activos y pasivos, el hecho y base gravable y las tarifas, elementos que corresponde fijar entonces al municipio. En este sentido, soy de la opinión que la norma acusada en el presente caso es inconstitucional.

De igual modo, considero que el principio de legalidad no implica que todo lo tiene que regular el legislador en materia de tributación de las entidades territoriales, las cuales a través de cuerpos elegidos popularmente se pronuncian por ordenanzas o acuerdos. Esto es todavía más claro en materia del impuesto predial, por lo que las leyes que lo regularon son inconstitucionales por invadir dicha competencia de carácter constitucional.

En este sentido, a mi juicio la intervención del legislador que se prevé en el artículo 317 de la Constitución Política no es para establecer el gravamen a la propiedad inmueble, sino únicamente para la contribución de valorización y el señalamiento de porcentajes del impuesto predial pero con un límite: solamente pueden dedicarse al manejo y conservación del ambiente y los recursos naturales no renovables y de acuerdo con los planes de desarrollo de los municipios.

De este modo, considero necesario aclarar también que aquí no discute la regla general establecida en el artículo 150-12 superior, pues efectivamente, el artículo 317 de la Carta establece una excepción.

2. En segundo lugar, me permito reiterar aquí los argumentos planteados en la aclaración de voto a la sentencia C-655 del 2007, en relación con la inexequibilidad del artículo 53 de la ley 1111 del 2006, argumentos que cito a continuación *in extenso*:

“En mi concepto el artículo 53 de la Ley 1111 del 2006 contiene una habilitación que viola la Constitución y por ello, como lo expresé en Sala Plena, no era posible una declaratoria parcial de inexequibilidad sino una total, como acertadamente se decidió. A este respecto, la tesis de la Corte (Sentencia C-582/01) ha sido la de que la facultad de compilar no puede comprender la de numerar y titular las normas. Por tanto, así se eliminaran las expresiones que hacen referencia a “articulado”, “jurídico” y a la posibilidad de eliminar normas repetidas o derogadas, de todas maneras se renumera un articulado, lo cual es competencia exclusiva del legislador y no se puede delegar en el ejecutivo.

Sobre este tema, es de observar que en la compilación del régimen departamental, siempre aparecen las normas con el mismo número y título de artículo. De igual manera, es de señalar que el orden del articulado obedece a unos criterios normativos y analíticos que tienen un determinado sentido que cambiaría con su reordenación.

Por tanto y como lo expresé en Sala Plena, debo manifestar mi acuerdo con la declaratoria de inexequibilidad de todo el artículo acusado, pues renumerar un articulado implica darle otro efecto jurídico. Así mismo, debo insistir en que la decisión de inexequibilidad total del articulado se encuentra de acuerdo con la propia jurisprudencia de la Corte referente a la inconstitucionalidad de delegar en el ejecutivo esa labor, que no se trata en este caso solamente de la expedición de códigos, sino de la prohibición del artículo 338 de la Constitución Nacional que establece una reserva al legislador en materia tributaria, con la única salvedad de los estados de excepción.

En este orden de ideas, a mi juicio la única posibilidad es la de hacer una compilación sin modificar la numeración, títulos y ordenación de un articulado, que sin duda resulta útil para el conocimiento de la ley, el ejercicio de los derechos y la seguridad jurídica.

De otra parte, considero que por lo general, cuando se modifica una ley parcialmente, no se cumple con el mandato de la última parte del artículo 158 de la Constitución Política que ordena que la ley que sea objeto de reforma parcial debe publicarse en un solo texto que incorpore las modificaciones aprobadas

Por consiguiente, es de advertir los riesgos que conlleva la reenumeración que además implica que la norma original desaparece ya que es reemplazada por otra. Igualmente, es de observar que el decreto de que trata el artículo 53 de la Ley 1111 de 2006 tendría rango de ley, y que en materia tributaria existe reserva de ley y por lo tanto no puede ser expedida por el ejecutivo. Así mismo, considero que no se puede dar a entender que se pueda compilar con los mismos efectos de una ley.

En consecuencia, considero que en el caso concreto, es claro que no se puede habilitar al gobierno para hacer esta compilación en la forma que se establece en la norma demandada, lo cual hace inconstitucional

el artículo acusado. Por lo tanto, debe ser el legislador quien realice la labor de armonización de la legislación, para lo cual puede emplear diversos métodos, entre ellos, el de leyes derogatorias

3. En tercer lugar, debo manifestar mi discrepancia en relación con las afirmaciones que se hacen en la parte motiva y considerativa de la presente sentencia, relativas a los artículos 9, 25, 26, 27, 28, 29 y 30 de la Ley 1111 de 2006 y la expresión “nacionales” contenida en los artículos 10 literal a) y 28 de la ley 111 de 2006, respecto de la Comunidad Andina y la prevalencia de normas de carácter supranacional cuando se presentan antinomias normativas con las normas de carácter interno, ya que en mi concepto se trata de un problema de competencias y no de jerarquías. A mi juicio, el problema se refiere a las reglas de integración, de conformidad con las cuales el Estado no puede expedir leyes sobre materias reguladas por el órgano comunitario, tema de no poca monta, razón por la cual disiento del tratamiento dado a este tema.

4. Finalmente, el suscrito magistrado se permite expresar sus dudas sobre la parte resolutive que declara exequibles algunas de las normas que sólo fueron demandadas parcialmente (arts. 54 y 71 de la ley 1111 de 2006).

Con fundamento en las razones expuestas, salvo mi voto a la presente decisión.

Fecha *ut supra*.

JAIME ARAÚJO RENTERÍA

Magistrado