

C-100-18

Sentencia C-100/18

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Requisitos

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Concepto de violación

CONCEPTO DE VIOLACION EN DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes

PRINCIPIO DE CERTEZA TRIBUTARIA-Casos en que se vulnera

PRINCIPIO DE CERTEZA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA-Alcance

PRINCIPIO DE CERTEZA Y LEGALIDAD DEL TRIBUTO-No violación a pesar de que uno de los elementos del tributo no esté determinado en la ley pero si sea determinable

Referencia: Expediente D-12209

Demandante: Marlyn Carolina Rivera Martínez

Magistrado Ponente:

CARLOS BERNAL PULIDO

Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de octubre de dos mil dieciocho (2018)

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, que contemplan los artículos 40.6, 241.4 y 242.1 de la Constitución, la ciudadana Marlyn Carolina Rivera

Martínez demandó el párrafo (parcial) del artículo 8 de la Ley 1738 de 2014, “Por medio de la cual se prorroga la Ley 418 de 1997, prorrogada y modificada por las Leyes 548 de 1999, 782 de 2002, 1106 de 2006 y 1421 de 2010”[1].

2. Mediante auto de julio 12 de 2017, la Corte Constitucional admitió la demanda. Ordenó comunicar el inicio del proceso al Presidente del Congreso de la República, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, al Ministerio de Transporte, al Ministerio de Minas y Energía, al Ministerio de Defensa Nacional y al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. Invitó a participar a varias entidades y organizaciones. Dio traslado al Procurador General de la Nación y fijó en lista el proceso, para que los ciudadanos intervinieran como impugnadores o defensores de la disposición demandada[2].

1. Norma demandada

3. La siguiente es la transcripción del artículo 8 de la Ley 1738 de 2014, en la que se resalta el aparte demandado, conforme a su publicación en el Diario Oficial 49.369 de diciembre 18 de 2014:

“LEY 1738 DE 2014

(diciembre 18)

Por medio de la cual se prorroga la Ley 418 de 1997, prorrogada y modificada por las Leyes 548 de 1999, 782 de 2002, 1106 de 2006 y 1421 de 2010

El Congreso de Colombia,

DECRETA:

[...]

Artículo 8o. De la vigencia y derogatoria de la ley. La presente ley tiene una vigencia de cuatro (4) años a partir de la fecha de su promulgación y deroga las demás disposiciones que le sean contrarias y el penúltimo inciso del artículo 6o de la Ley 1106 de 2006.

Parágrafo. No estarán sometidos a la vigencia de la presente ley y tendrán una vigencia de carácter permanente los artículos 5o y 6o de la Ley 1106 de 2006, y los artículos 6o y 7o de

la Ley 1421 de 2010”.

2. Solicitud

4. La demandante solicitó la declaratoria de inexequibilidad del aparte resaltado, pues consideró que desconocía el inciso 1° del artículo 338 de la Constitución.

3. Cargo

5. La demandante señaló que el párrafo del artículo 8 de la Ley 1738 de 2014 no podía otorgar “carácter de permanente a un tributo contenido en la Ley 1106 de 2006, y cuya vigencia se había agotado desde el 30 de Diciembre [sic] de 2013”, dado que la Ley 1430 de diciembre 29 de 2010 (que prorrogó la vigencia de esta disposición por 3 años, hasta el 29 de diciembre de 2013) había derogado tácitamente la prórroga prevista en la Ley 1421 de diciembre 21 de 2010 (que había previsto una prorrogó de la disposición por 4 años, hasta el 21 de diciembre de 2014)[3]. Por tanto, indicó que si el legislador hubiese considerado adecuado dar continuidad al tributo contenido en la Ley 1106 de 2006 habría debido “reproducir el citado artículo 6 de la Ley 1106 del 2006, o expedir una Ley totalmente nueva en la cual se definieran todos los elementos que integran el tributo, estos son: Sujeto Activo, Sujeto Pasivo, Hecho Generador, Base Gravable y Tarifa”[4]. Solo de esta forma, en interpretación de la demandante, la disposición habría satisfecho la exigencia dispuesta en el inciso 1° del artículo 338 de la Constitución.

6. El término de fijación en lista[5] transcurrió entre el 8[6] y 22[7] de mayo de 2018.

4.1. Intervenciones relacionadas con la aptitud del cargo

7. La mayoría de los intervinientes solicitaron la declaratoria de exequibilidad de la disposición, sin hacer una referencia explícita acerca de la aptitud o no del cargo de inconstitucionalidad. Solo 4 intervinientes solicitaron a la Corte que se declarara inhabilitada, como consecuencia de la ineptitud sustancial del cargo. De todo esto da cuenta el siguiente cuadro:

Posturas de los intervinientes en relación con la aptitud del cargo

El cargo no es apto

El cargo es apto

Solicitaron la exequibilidad y supusieron la aptitud del cargo

Contraloría General de la República

Federación Colombiana de Municipios

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

Departamento Nacional de Planeación

Academia Colombiana de Jurisprudencia

Ministerio de Defensa Nacional

Agencia Nacional de Infraestructura -ANI -

Aeronáutica Civil

Agencia Nacional de Hidrocarburos –ANH–

Ministerio de Transporte

Instituto Colombiano de Derecho Tributario –ICDT–

Universidad Externado de Colombia

Procurador General de la Nación

8. Las razones de la solicitud de inhibición propuestas por los intervinientes fueron 3:

9. i) Para los ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Defensa Nacional el cargo carecía de claridad, al ser contradictorio. La demandante señaló que la disposición acusada omitía contemplar la totalidad de los elementos del tributo, a pesar de que a la disposición que remitía (artículo 6 de la Ley 1106 de 2006) contenía tales elementos, en su integridad. Para estos intervinientes, además, esta razón suponía considerar que el cargo

carecía de certeza, pues de lo prescrito por la disposición demandada sí era posible derivar los elementos del tributo, en la medida en que remitía a los señalados en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006.

10. ii) Para el DNP y los ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Defensa Nacional el cargo carecía de certeza al recaer sobre una proposición jurídica inexistente y derivada de manera subjetiva. De manera errónea, la demandante infirió que el artículo 338 de la Constitución exigía como condición de constitucionalidad la vigencia de la disposición a la cual se remitía para integrar los elementos del principio de certeza tributaria. Estos intervinientes también consideraron que este argumento suponía el desconocimiento de las exigencias de especificidad y pertinencia del cargo.

11. iii) Para los ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Defensa Nacional el cargo carecía de pertinencia, pues proponía a la Corte un problema jurídico relativo a la eficacia de una disposición, que no a su constitucionalidad. En particular, para el DNP el planteamiento de la demanda era un asunto “estrictamente relacionado con la eficacia jurídica o los efectos jurídicos obligatorios de la disposición”, que no de los elementos de la obligación tributaria de que trata el artículo 338 de la Constitución.

4.2. Intervenciones relacionadas con el mérito del cargo

12. La totalidad de los intervinientes solicitaron la declaratoria de exequibilidad de la disposición, a partir de las siguientes dos razones:

13. i) La Ley 1738 de 2014 otorgó carácter permanente a una disposición que se encontraba vigente. Dado esto, no era necesario que el Legislador hubiese fijado, de nuevo, los elementos de la “contribución de los contratos de obra pública o concesión de obra pública y otras concesiones”, pues podían identificarse a partir de la remisión normativa que la disposición demandada hacía al artículo 6 de la Ley 1106 de 2006. Las razones para considerar que el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 se encontraba vigente fueron las siguientes:

14. En primer lugar, la Ley 1421 de 2010 era especial en relación con la Ley 1430 de 2010 y, por tanto, no fue derogada; dado esto, la Ley 1738 de 2014 prorrogó una disposición vigente[8]. Las razones que plantearon los intervinientes para fundamentar la

especialidad de la Ley 1421 de 2010 en relación con la Ley 1430 de 2010 variaron sutilmente, y fueron las siguientes:

15. a) La Ley 1421 de 2010 era una norma de orden público, que primaba sobre una tributaria (Ley 1430 de 2010)[9].

16. b) El objeto de la Ley 1421 de 2010 “es la búsqueda de la convivencia pacífica, facilitar el diálogo y la suscripción de acuerdos con organizaciones armadas al margen de la ley, como lo establece la ley original: la Ley 418 de 1997”[10], a diferencia del objeto de la Ley 1430 de 2010 que es general, en relación con un recaudo tributario.

17. c) La Ley 1421 de 2010 contempla “un marco regulatorio especial y la segunda una preceptiva de orden general”[11].

18. d) La Ley 1421 de 2010 “tenía como principal finalidad prorrogar las normas contenidas en la Ley 418 de 1997, incluyendo la contribución de obra pública”, mientras que el propósito de la Ley 1430 de 2010 era regular “una variedad de materias tributarias, con lo cual se convierte en una norma de carácter general relacionada con normas sustanciales y procedimentales del sistema tributario”[12].

19. En segundo lugar, la Ley 1430 de 2010 no derogó de manera expresa la disposición de la Ley 1421 de 2010 que había prorrogado la vigencia del artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, y no era posible derivar “de la intención del legislador plasmada en las gacetas del congreso al momento de expedir las leyes 1430 y 1421 de 2010; y, 1738 de 2014” la de derogar tácitamente lo dispuesto por la Ley 1421 de 2010[13].

20. En tercer lugar, la prórroga que hizo la Ley 1430 de 2010 fue adicional a la que había hecho la Ley 1421 de 2010 al artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, por tal razón, “la PRÓRROGA de la vigencia de la Ley 1421 de 2010, solo comenzaría a contarse a partir del 21 de diciembre de 2014 y se extendería entonces hasta el 20 de diciembre de 2017”[14].

21. ii) Con independencia del problema relativo a si la “contribución de los contratos de obra pública o concesión de obra pública y otras concesiones” se encontraba vigente para el momento en que se le otorgó efectos permanentes, la disposición

demandada no habría desconocido lo dispuesto por el inciso 1° del artículo 338 de la Constitución, por las siguientes razones:

22. En primer lugar, la totalidad de los elementos del tributo era posible identificarlos “de modo cierto e indiscutible a través de la referencia que hace al artículo 6 de la Ley 1106 de 2006”, lo cual era consecuente con la jurisprudencia constitucional, en particular lo dispuesto en las sentencias C-690 de 2003 y C-1153 de 2008[15], C-287 de 2009, C-569 de 2009, C-891 de 2012, C-114 de 2006, C-602 de 2015[16].

24. En tercer lugar, para el Procurador General de la Nación, la Constitución no proscribe “revivir normas derogadas a través de una referencia que posea expresamente dicha intención. Si bien podría ser más aconsejable la reproducción integral de texto, las discrepancias en torno al mejor proceder técnico legislativo no son suficientes para viciar el contenido de la Ley”[18].

II. CONSIDERACIONES

1. Competencia

25. La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente demanda de conformidad de lo dispuesto por el numeral 4 del artículo 241 de la Constitución Política.

2. Estructura de análisis del caso

26. La estructura de análisis del caso consta de dos partes: el estudio de aptitud del único cargo propuesto (problema jurídico de procedibilidad) y, solo en caso de que este se supere, el de los problemas jurídicos sustanciales del caso.

3. Problema jurídico de procedibilidad: aptitud del único cargo propuesto por desconocimiento del principio de certeza tributaria

27. En especial, a partir de la sentencia C-1052 de 2001, la jurisprudencia constitucional ha considerado como exigencias mínimas y generales de los cargos de inconstitucionalidad las de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia. De conformidad con aquella, su alcance ha sido el siguiente:

“En línea con lo anterior, en las Sentencias C-1052 de 2001 y C-856 de 2005, la Corte precisa el alcance de los mínimos argumentativos de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia, al decir que hay claridad cuando existe un hilo conductor de la argumentación que permite comprender el contenido de la demanda y las justificaciones en las cuales se soporta; hay certeza cuando la demanda recae sobre una proposición jurídica real y existente y no en una que el actor deduce de manera subjetiva, valga decir, cuando existe una verdadera confrontación entre la norma legal y la norma constitucional; hay especificidad cuando se define o se muestra cómo la norma demandada vulnera la Carta Política; hay pertinencia cuando se emplean argumentos de naturaleza estrictamente constitucional y no estirpe legal, doctrinal o de mera conveniencia; y hay suficiencia cuando la demanda tiene alcance persuasivo, esto es, cuando es capaz de despertar siquiera una duda mínima sobre la exequibilidad de la norma demandada”[19].

28. El cargo propuesto por el demandante es el siguiente: la disposición acusada desconoce el inciso 1º del artículo 338 de la Constitución al otorgar carácter permanente a un tributo contenido en una disposición que no se encuentra vigente (“contribución de los contratos de obra pública o concesión de obra pública y otras concesiones”, artículo 6 de la Ley 1106 de 2006).

29. Para la Sala el cargo es apto al satisfacer las exigencias mínimas y generales de un cargo de inconstitucionalidad.

30. El cargo es claro en la medida en que el cuestionamiento de la parte actora no es relativo a si la disposición a la que remite el artículo demandado contiene la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, sino a que no es válido para el Legislador remitir a una disposición no vigente. En consecuencia, dado que se trata de un “nuevo tributo” es exigible del Legislador la predeterminación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, contenidos en el artículo 338 constitucional. Dado este alcance, no son de recibo las razones propuestas por los ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Defensa Nacional para fundamentar la falta de claridad del cargo.

31. El cargo es cierto dado que el cuestionamiento que plantea la parte actora es posible derivarlo de manera directa de la disposición demandada, puesto que el párrafo del artículo 8 de la Ley 1738 de 2014 sí otorga carácter permanente al artículo 6º de la

Ley 1106 de 2006”. Dado esto, también es posible inferir que en caso de que dicho carácter permanente lo sea en relación con una disposición no vigente, es plausible considerar que dicha remisión pueda considerarse inconstitucional, al no satisfacer las exigencias del inciso 1º del artículo 338 constitucional. Por tanto, no son admisibles las razones propuestas por el DNP y los ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Defensa Nacional para fundamentar la falta de certeza del cargo.

32. El cargo es específico al poder derivarse de la siguiente cadena de razones: i) la expedición de un tributo exige que el Legislador establezca la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, en los términos del inciso 1º del artículo 338 constitucional; ii) este deber constitucional se omite cuando el Legislador otorga carácter permanente a un tributo que no se encuentra vigente; iii) al haberse omitido este deber en la remisión normativa hecha al artículo “6o de la Ley 1106 de 2006”, la expresión demandada debe declararse inexecutable.

33. El cargo es pertinente pues no se restringe a ser uno relativo a la vigencia de una disposición, sino a considerar esta como una condición necesaria y previa para exigir las condiciones de la obligación tributaria que exige el inciso 1º del artículo 338 constitucional. Por tal razón, no es admisible la fundamentación propuesta por los ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Defensa Nacional para considerar que el cargo no satisface la exigencia de pertinencia.

34. El cargo es suficiente en la medida en que la fundamentación de las exigencias anteriores tiene alcance persuasivo para imponer a la Sala el deber de valorar la presunta contradicción, de orden constitucional, que formula contra el aparte demandado.

4. Problema jurídico sustancial: valoración del mérito del cargo propuesto

35. El problema jurídico sustancial que debe estudiar la Sala es el siguiente: si la expresión “y 6º” contenida en el párrafo del artículo 8 de la Ley 1738 de 2014 vulnera el principio de certeza tributaria, que se deriva del inciso 1º del artículo 338 de la Constitución, al otorgar carácter permanente a un tributo contenido en una disposición que no se encuentra vigente (“contribución de los contratos de obra pública o concesión de obra pública y otras concesiones”, artículo 6 de la Ley 1106 de 2006).

36. El inciso 1º del artículo 338 de la Constitución, por una parte, les atribuye al Congreso, a las asambleas departamentales y a los concejos distritales y municipales competencia impositiva. Por otra parte, de hacer uso de esta, tienen el deber de fijar directamente “los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”.

37. De aquella disposición se ha derivado el principio de certeza de la obligación tributaria, según el cual, la disposición que establece un tributo i) debe contener todos sus elementos estructurales y ii) cada uno debe ser determinado con suficiente claridad y precisión. Este principio, según la jurisprudencia constitucional, persigue tres fines:

“(i) asegurar la predeterminación de las cargas tributarias, de modo que los contribuyentes cuenten con todos los elementos de juicio para conocer las causas y el monto de sus obligaciones en esta materia; (ii) garantizar la seguridad jurídica; (iii) evitar los abusos de las autoridades públicas, quienes podrían aprovechar la indeterminación en el régimen tributario para fijar unilateral y caprichosamente el alcance de los deberes en esta materia”[20].

38. La disposición no prohíbe al Congreso, a las asambleas departamentales o a los concejos distritales y municipales remitir a otras disposiciones para determinar los elementos estructurales del tributo. Una prohibición análoga tampoco es posible derivarla del principio de certeza tributaria. Ahora, para que una remisión de este tipo se ajuste a la disposición y al principio en cita es suficiente que la disposición a la que se remita contenga o permita inferir la totalidad de los elementos estructurales de la obligación tributaria que se pretende estatuir, con claridad y precisión, de tal forma que satisfaga los fines que protege el citado principio. Esta interpretación ha sido reiterada de manera uniforme por parte de la jurisprudencia constitucional, a partir de la sentencia C-121 de 2006, con fundamento en estas dos ideas: la primera, que “sólo cuando la falta de claridad sea insuperable, se origina la inconstitucionalidad de la norma que determina los elementos de la obligación tributaria” y, la segunda, que, “no se violan los principios de legalidad y certeza del tributo cuando uno de los elementos del mismo no está determinado expresamente en la norma, pero es determinable a partir de ella”[21].

39. Para la Sala, en el presente asunto, es discutible que “la contribución de los

contratos de obra pública o concesión de obra pública y otras concesiones” (contenida en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006) no se encontrara vigente para el 18 de diciembre de 2014, fecha de promulgación de la Ley 1738 de 2014, tal como lo plantearon varios intervinientes.

40. El carácter discutible y, por tanto, no definitivo de dicha inferencia se fundamenta en las siguientes tres alternativas interpretativas acerca de la vigencia de dicha contribución, a partir del estudio de la vigencia de las leyes que la prorrogaron (leyes 1421 y 1430, ambas de 2010) y de aquella que le otorgó carácter permanente (Ley 1738 de 2014). De todo esto da cuenta el siguiente cuadro:

Ley 1421 de diciembre 21 de 2010.

“Artículo 1°. De la prórroga de la ley. Prorróguese por el término de cuatro (4) años, la vigencia de los artículos: [...] 6° de la Ley 1106 de 2006”.

Ley 1430 de diciembre 29 de 2010.

“Artículo 53. De la contribución de los contratos de obra pública o concesión de obra pública y otras concesiones. Prorrógase por el término de tres (3) años contados a partir de la promulgación de la presente ley, la vigencia del artículo [...] 6° de la Ley 1106 de 2006 [...]”.

Ley 1738 de diciembre 18 de 2014.

“Artículo 8o. De la vigencia y derogatoria de la ley. [...] Parágrafo. No estarán sometidos a la vigencia de la presente ley y tendrán una vigencia de carácter permanente los artículos 5o y 6o de la Ley 1106 de 2006 [...]” (disposición demandada).

Alternativa interpretativa 1[22] . La Ley 1430 de 2010 derogó de manera tácita la prórroga que de la contribución hizo la Ley 1421 de 2010.

Fundamentos. A pesar de que la Ley 1421 de 2010 prorrogó la vigencia de la contribución hasta el 21 de diciembre de 2014, esta prórroga fue derogada por la Ley 1430 de 2010, que la restringió a un periodo de 3 años. Por tanto, la contribución

estuvo vigente hasta el 29 de diciembre de 2013.

Conclusión. La Ley 1738 de 2014 prorrogó una disposición no vigente (derogada).

Alternativa interpretativa 2[23]. La Ley 1430 de 2010 no derogó la prórroga que de la contribución había hecho la Ley 1421 de 2010. Por tanto, se trata de una prórroga adicional.

Fundamentos. La prórroga que hizo la Ley 1421 de 2010 de la contribución (por un término de 4 años) es independiente de la prórroga adicional que de dicho tributo hizo la Ley 1430 de 2010 (por un término de 3 años). Por tanto, la contribución tenía vigencia hasta el 29 de diciembre de 2017.

Conclusión. La Ley 1738 de 2014 prorrogó una disposición vigente.

Alternativa interpretativa 3[24]. La Ley 1421 de 2010 es especial en relación con la Ley 1430 de 2010. Por tanto, prevalece la vigencia que le otorgó a la contribución la Ley 1421 de 2010.

Fundamentos. Para efectos de la prórroga que realizó a la contribución, la Ley 1421 de 2010 es especial en relación con la Ley 1430 de 2010. Por tanto, la contribución se encontraba vigente hasta el hasta el 21 de diciembre de 2014.

Conclusión. La Ley 1738 de 2014 prorrogó una disposición vigente.

41. Tal como lo plantearon varios intervinientes, es discutible que esta diversidad de interpretaciones hubiese generado incertidumbre o una situación abusiva por parte de las autoridades públicas, en el sentido de afectar los fines que protege el principio de certeza tributaria, dado que, de manera temprana, la autoridad competente para resolver este tipo de situaciones en la realidad, la DIAN, propuso como razonable la tercera alternativa interpretativa citada, en el concepto n.º 41622 del 14 de julio de 2014[25]. La tesis jurídica del citado concepto fue la siguiente: “La contribución de los contratos de obra pública o concesión de obra pública consagrada en el artículo 6º de la Ley 1106 de 2006, se encuentra vigente hasta el 21 de diciembre de 2014”[26].

42. Dicha tesis la fundamentó en el carácter especial del artículo 1 de la Ley 1421 de 2010, respecto del artículo 53 de la Ley 1430 del mismo año, al considerar que la primera ley establecía “un marco jurídico integral para proteger y tutelar el bien jurídico del orden público y convivencia ciudadana y dotarlo del mecanismo de financiación”, en tanto que la segunda ley se había limitado a modificar varias disposiciones del Estatuto Tributario, “entre otras materias, en impuesto sobre la renta, retención en la fuente, impuesto sobre las ventas, impuesto al patrimonio, gravamen a los movimientos financieros, sanciones, procedimiento tributario [... y] solamente en sus artículos 39 y 53 se ocupa de la contribución de contratos de obra pública”[27]. Luego, con fundamento en el examen de “las ponencias para primero y segundo debate, que hacen un recuento histórico de los antecedentes de la ley, al paso que explican y justifican el proyecto que se convirtió en la Ley 1421 de 2010”[28] determinó al carácter especialísimo y prevalente ya citado.

43. De conformidad con lo dispuesto por los artículos 890 (literales a y e)[29], 891 (literales a y b)[30], 907 (literal c)[31] y 933[32] del Estatuto Tributario, 264 de la Ley 223 de 1995[33] y los artículos 19[34] y 20 del Decreto 4048 de 2008 (este último modificado por el artículo 10 del Decreto 1321 de 2011, en el que es especialmente relevante su parágrafo)[35], la DIAN es la autoridad competente para determinar, mantener y velar por la unidad doctrinal en la interpretación y aplicación de las normas tributarias, en el proceso de determinación, recaudo y discusión administrativa de los impuestos de su competencia.

44. La interpretación adoptada por dicha autoridad fue razonable, circunstancia que no solo se deriva del apoyo a tal postura por parte de la mayoría de intervinientes en el proceso de constitucionalidad (Federación Colombiana de Municipios, Contraloría General de la República, ANI, Invías, Aeronáutica Civil, Ministerio de Hacienda y Crédito Público, DNP, Ministerio de Defensa Nacional, Ministerio de Transporte y Universidad Externado de Colombia), sino de la coherencia en la aplicación de las reglas de resolución de antinomias normativas en que se fundamentó el concepto n.º 41622 del 14 de julio de 2014.

45. En consecuencia, para la Corte, dada la razonabilidad de la interpretación propuesta por la autoridad competente en la materia, en cuanto a que el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 se encontraba vigente para el 18 de diciembre de 2014, no existe duda acerca de los elementos estructurales de la “contribución de los contratos de obra pública o

concesión de obra pública y otras concesiones”, a partir de la remisión que hace la disposición demandada al artículo citado. La suficiente claridad y precisión del artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 para determinar los elementos estructurales de la “contribución” no fue controvertida por ninguno de los intervinientes, tampoco por la parte demandante, y es consecuente con la interpretación que de la disposición ha hecho la jurisprudencia constitucional.

46. Para varios de los intervinientes, en particular los ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Defensa Nacional, la Academia Colombia de Jurisprudencia, la Universidad Externado de Colombia, el ICDT y el Procurador General de la Nación, la disposición a la que remite el aparte demandado (artículo 6 de la Ley 1106 de 2006) contiene la totalidad de los elementos del tributo al que otorga carácter permanente.

47. La demandante, de hecho, hizo referencia a que hubiese sido suficiente que el Legislador reprodujera, en una nueva disposición, el contenido del artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 para deducir la compatibilidad de la hipotética nueva disposición con la Constitución[36].

48. Para la Corte, en un obiter dictum de la sentencia C-930 de 2007, en la que analizó la exequibilidad del artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, por el presunto desconocimiento del artículo 154 de la Constitución en el trámite de su expedición, señaló: el Legislador “reguló de manera a tal punto detallada que el artículo contiene la autorización legal de la exacción y define los elementos del tributo”. En esta sentencia, seguidamente, la Corte detalló la totalidad de los elementos de la obligación tributaria[37] y luego señaló: “El artículo acusado no hace, entonces, una simple mención de la contribución sobre obras públicas y otras concesiones, sino que regula en forma directa los elementos del tributo y se ocupa de algunos otros aspectos”[38]. El apartado relativo a la descripción que realizó la Corte de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria fue reiterado por la Sala Plena en la sentencia C-1153 de 2008[39], al analizar uno de los cargos propuestos en contra del inciso 1º del artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, por el presunto desconocimiento del artículo 338 constitucional, al no haber determinado de manera clara y expresa el hecho gravable de la contribución que estatúa.

49. En conclusión, para la Sala Plena, la remisión que hizo el parágrafo del artículo 8

de la Ley 1738 de 2014 al artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, que se encontraba vigente para el 18 de diciembre de 2014, para efectos de satisfacer las exigencias del principio de certeza tributaria, no es contraria a lo dispuesto por el inciso 1° del artículo 338 de la Constitución.

5. Síntesis de la decisión

50. La Corte Constitucional analizó la demanda presentada en contra de la expresión “y 6º” contenida en el parágrafo del artículo 8 de la Ley 1738 de 2014. Luego de considerar que el cargo era apto, estimó que el problema jurídico a resolver era el siguiente: “si la expresión ‘y 6º’ contenida en el parágrafo del artículo 8 de la Ley 1738 de 2014 vulnera el principio de certeza tributaria, que se deriva del inciso 1° del artículo 338 de la Constitución, al otorgar carácter permanente a un tributo contenido en una disposición que no se encuentra vigente (‘contribución de los contratos de obra pública o concesión de obra pública y otras concesiones’, artículo 6 de la Ley 1106 de 2006)”.

51. La Sala consideró discutible que “la contribución de los contratos de obra pública o concesión de obra pública y otras concesiones” (contenida en el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006) no se encontrara vigente para el 18 de diciembre de 2014, fecha de promulgación de la Ley 1738 de 2014, tal como lo plantearon varios intervinientes y lo conceptuó de manera temprana la DIAN, autoridad competente para resolver este tipo de situaciones en la realidad, en el concepto n.º 41622 del 14 de julio de 2014.

52. En consecuencia, a partir de la remisión que realizó el aparte demandado al artículo 6 de la Ley 1106 de 2006, que se encontraba vigente para dicho momento (diciembre 18 de 2014), no existía duda acerca de los elementos estructurales de la “contribución de los contratos de obra pública o concesión de obra pública y otras concesiones”. Esta no fue controvertida por ninguno de los intervinientes, tampoco por la parte demandante, y fue consecuente con la interpretación que de la disposición había hecho la jurisprudencia constitucional, en las sentencias C-930 de 2007 y C-1153 de 2008.

III. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, administrando justicia en

nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

Declarar EXEQUIBLE la expresión demandada, “y 6º”, contenida en el párrafo del artículo 8 de la Ley 1738 de 2014, por el cargo analizado en la parte motiva de esta sentencia.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase,

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Presidente

CARLOS BERNAL PULIDO

Magistrado

Con aclaración de voto

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

Impedimento aceptado

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

ACLARACIÓN DE VOTO DEL MAGISTRADO

CARLOS BERNAL PULIDO

A LA SENTENCIA C-100/18

PRINCIPIO DE CERTEZA TRIBUTARIA-No vulneración (Aclaración de voto)

Referencia: Expediente D-12209.

Magistrado Ponente: Carlos Bernal Pulido

En atención a la decisión adoptada en el proceso de la referencia, me permito presentar Aclaración de Voto, en el sentido de que, con independencia de que la Sala hubiese considerado que el artículo 6 de la Ley 1106 de 2006 estaba vigente para la época en que el párrafo del artículo 8 de la Ley 1738 de 2014 le otorgó carácter permanente, también era posible fundamentar la exequibilidad del aparte demandado al considerar que la remisión a una disposición, incluso derogada, para determinar los elementos de un tributo, no desconocía per se el principio de certeza tributaria o de certeza de la obligación tributaria, que se derivaba del inciso 1° del artículo 338 de la Constitución, siempre que esta disposición satisficiera las exigencias del citado principio.

De haberse aplicado este razonamiento al caso concreto, también habría podido colegirse la exequibilidad de la disposición demandada, dado que, i) aun admitiendo como plausible

que el artículo 6º de la Ley 1106 de 2006 se hubiese encontrado derogado para el momento en el que el parágrafo del artículo 8 de la Ley 1738 de 2014 le otorgó carácter permanente, ii) tal constatación no era necesaria para resolver el cargo de inconstitucionalidad, iii) dado de que a partir de la remisión normativa que contemplaba era posible determinar, con suficiente claridad y precisión, la totalidad de los elementos estructurales de la obligación tributaria que pretendía estatuir.

Atentamente,

CARLOS BERNAL PULIDO

Magistrado

[1] Folios 1 a 9.

[2] La demanda se admitió mediante auto de ponente de julio 12 de 2017 (folios 12 a 15). En este se suspendieron los términos del trámite, “según lo ordenado en el Auto 305 de 2017, y hasta que la Sala Plena ordene el levantamiento de dicha medida” (folio 14 reverso).

[3] Folio 8.

[4] Folio 8.

[5] Mediante el auto 257 de mayo 2 de 2018 (folios 191 a 192), la Sala Plena levantó la suspensión de términos decretada en este proceso.

[6] Folio 193.

[7] Folio 259.

[8] Cfr., las intervenciones de la Federación Colombiana de Municipios, Contraloría General de la República, DIAN, ANI, Invías, Aeronáutica Civil, Ministerio de Hacienda y Crédito Público, DNP y Ministerio de Defensa Nacional.

[9] Cfr., la intervención de la Federación Colombiana de Municipios.

[10] Folio 50, intervención de la Contraloría General de la República.

[11] Folio 131 reverso, intervención de la Aeronáutica Civil.

[12] Folio 186 reverso, intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

[13] Folios 81-82, intervención de la DIAN. En términos semejantes se pronunció el Ministerio de Transporte.

[14] Folios 138 a 138 reverso, intervención de la ANH.

[15] Folios 85 y 86, intervención de la Academia Colombiana de Jurisprudencia. En términos semejantes se pronunciaron la Universidad Externado de Colombia (folios 175 a 176) y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

[17] Folio 165, intervención del ICDT.

[18] Folio 266, concepto del Procurador General de Nación.

[19] Sentencia C-247 de 2017, reiterada en las sentencias C-002 de 2018 y C-087 de 2018.

[20] Sentencia C-622 de 2015. Esta idea la fundamentó la Sala Plena en las sentencias C-084 de 1995 y C-488 de 2000.

[21] Estas ideas han sido reiteradas en su mayoría como obiter dictum y en algunas pocas como razones para la decisión del caso (ratio decidendi), en las sentencias: C-1153 de 2008, C-594 de 2010, C-437 de 2011, C-822 de 2011, C-891 de 2012, C-459 de 2013, C-621 de 2013, C-167 de 2014, C-449 de 2015, C-602 de 2015 y C-178 de 2016. Una fundamentación semejante ha realizado la jurisprudencia constitucional, en las sentencias: C-114 de 2006, C-664 de 2009, C-903 de 2011, C-514 de 2013, C-169 de 2014, C-585 de 2015, C-622 de 2015 y C-060 de 2018.

[22] Es la postura de la parte actora.

[23] Es el sentido de la intervención de la ANH.

[24] Es el sentido de las siguientes intervenciones: Federación Colombiana de Municipios, Contraloría General de la República, DIAN, ANI, Invías, Aeronáutica Civil, Ministerio de Hacienda y Crédito Público, DNP y Ministerio de Defensa Nacional.

[25] Cfr., en tal sentido, las intervenciones de la DIAN, Invías, Ministerio de Transporte, Universidad Externado de Colombia y DNP.

[26] Folio 116, concepto aportado en la intervención del Invías.

[27] Ibíd.

[28] Folio 116, concepto aportado en la intervención del Invías.

[29] “Artículo 890. SUBDIRECCION JURÍDICA. Son funciones de la Subdirección Jurídica: a) Determinar y mantener la unidad doctrinal en la interpretación y aplicación de las normas tributarias, en el proceso de determinación, recaudo y discusión administrativa de los impuestos de competencia de la Dirección General de Impuestos Nacionales; [...] e) Absolver las consultas escritas que formulen los funcionarios, los contribuyentes y los gremios, relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas tributarias”.

[30] “Artículo 891. DIVISIÓN DE DOCTRINA TRIBUTARIA. Son funciones de la División de Doctrina Tributaria: a) Velar por la unidad doctrinal en lo relacionado con la aplicación de las normas tributarias y su interpretación administrativa; || b) Absolver las consultas escritas tanto de funcionarios como de particulares sobre la interpretación y aplicación general de las normas tributarias”.

[31] “Artículo 907. DIVISIÓN JURÍDICA. Son funciones de la División Jurídica: [...] c) Asesorar en temas jurídicos a los funcionarios de la respectiva administración y velar por la unificación de los criterios en materia tributaria, de acuerdo con las interpretaciones adoptadas por la unidad competente del Nivel Central”

[32] “Artículo 933. CONCEPTOS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS NACIONALES. Los conceptos emitidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales sobre la interpretación y aplicación de la ley tributaria, son de obligatorio cumplimiento para los funcionarios de la administración y su desconocimiento acarreará sanción disciplinaria por mala conducta. || Las Oficinas de Orientación al Contribuyente darán sus opiniones sobre

casos particulares en forma verbal, y dichas opiniones no obligan a quienes las solicitan, ni a la Administración”.

[33] “ARTICULO 264. Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo”.

La segunda frase de la disposición fue declarada exequible en la sentencia C-487 de 1996. Para fundamentar su constitucionalidad, de un lado, en relación con el carácter obligatorio de estos conceptos para la administración, señaló que esta obedecía “al propósito de la unificación doctrinaria de los criterios interpretativos de la ley tributaria, a la necesidad de otorgarles un grado evidente de seriedad y certeza y evitar, por este medio, que la administración pueda inducir voluntariamente en un error a los contribuyentes”, lo cual era consecuencia del carácter vinculante de los principios de buena fe y confianza legítima.

De otro lado, en relación con la fuerza vinculante de los citados conceptos, elemento orientador para determinar la constitucionalidad de la disposición, señaló: “-De los términos de la norma no se sigue que los conceptos constituyan actos decisorios de la administración tributaria, pues, en principio, no tienen este carácter. Evidentemente, por el hecho de que deban ser respetados internamente por los funcionarios de aquélla como doctrina oficial, no se les cambia su condición jurídica, ni impide que las decisiones que con fundamento en ellos expida la administración se examinen y anulen por la autoridad judicial competente, cuando contravengan los preceptos de la Constitución o de la ley. || Se insiste en que dichos conceptos, son actos de carácter interno, no ejecutorios y que carecen por consiguiente, en principio, de efectos decisorios frente a los administrados, pero si eventualmente los tuvieren, serían, en la generalidad de los casos, actos administrativos reglamentarios en el nivel último de ejecución de la ley en sus aspectos técnicos y operativos, sujetos al control de legalidad de la jurisdicción de lo contencioso administrativo. || -Contrariamente a lo que piensa la demandante, mirado desde el ángulo del administrado, la emisión de un concepto de la Administración no lo obliga a actuar de

conformidad con lo que en él se expresa. Por lo tanto, no puede admitirse que el concepto tenga una fuerza igual a la ley, simplemente contiene la expresión de una opinión sobre la forma como ésta debe ser entendida o interpretada. Aunque, como se dijo antes, aquél puede equipararse a una decisión reglamentaria válida, con efectos decisorios, propia del poder de instrucción, o con efectos concretos, según el caso. Y desde el punto de vista de los funcionarios de la Administración tributaria, la obligación de no objetar las actuaciones adelantadas por el contribuyente al amparo del concepto, no se deduce del hecho de darle fuerza de ley a éste, que no lo tiene, sino del valor que la norma acusada válidamente le asigna, sea que tenga poder decisorio o no; dicha obligación, además, tiene sustento en la observancia del principio de la buena fe y en el cumplimiento del deber impuesto de aplicar la ley con base en los criterios definidos por los órganos administrativos que tienen el poder de instrucción” (subrayas fuera de texto).

[34] Este artículo fue modificado por el artículo 9 del Decreto 1321 de 2011, y regula las funciones de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

[35] “Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina. Son funciones de la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina, además de las dispuestas en el artículo 38 del presente decreto las siguientes: [...] Parágrafo. Los conceptos emitidos por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica sobre la interpretación y aplicación de las leyes tributarias, de la legislación aduanera, en materia cambiaria o de derechos de explotación y gastos de administración sobre los juegos de suerte y azar explotados por entidades públicas del nivel nacional en asuntos de competencia de la Entidad, que sean publicados, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la DIAN y por ende de su obligatoria observancia”.

[36] Folio 8.

[37] Párrafo penúltimo del numeral 6 del acápite de consideraciones.

[38] Último párrafo del numeral 6 del acápite de consideraciones.

[39] Párrafo final del fundamento jurídico 4.5.