PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Contenido/TRIBUTO-Determinación de elementos esenciales

De acuerdo con el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 338 de la Constitución, en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales podrán imponer contribuciones fiscales y parafiscales. Tal como de manera reiterada se ha destacado por la jurisprudencia constitucional, de ese principio forma parte integral la previsión de la misma norma superior, conforme a la cual deben ser los órganos de elección popular quienes fijen directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos, exigencia que solo se ve morigerada por la posibilidad de que la ley, las ordenanzas y los acuerdos permitan que las autoridades administrativas fijen la tarifa de las tasas y contribuciones, siempre y cuando en los mismos actos se haya fijado el sistema y el método para establecer los costos y los beneficios de los que depende la tarifa. Ha dicho la Corte que esa configuración del principio de legalidad tributaria comporta también el principio de certeza de los tributos, de acuerdo con el cual los órganos colegiados de representación popular que establecen los tributos deben fijar con claridad y de manera inequívoca los distintos elementos que los integran.

PRINCIPIO DE CERTEZA DEL TRIBUTO-No toda dificultad interpretativa en el régimen de un tributo puede considerarse como violatoria de dicho principio

Ha señalado la jurisprudencia constitucional, no toda dificultad interpretativa en el régimen de un tributo puede considerarse como violatoria del principio de certeza tributaria, porque, en ocasiones, la complejidad de las materias objeto de regulación hace necesario el despliegue de una actividad hermenéutica, cumplida la cual pueda establecerse con claridad el alcance de las normas. Debe tenerse en cuenta que, dado que los tributos se establecen mediante normas de carácter general y abstracto, siempre habrá necesidad de subsumir las situaciones particulares y concretas en los supuestos de hecho previstos en la norma, sin que quepa predicar que del principio de legalidad se deriva la necesidad de que, siempre, en las normas de creación de los tributos, se haga una descripción casuística de los distintos elementos que los conforman.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-No es necesario describir de manera pormenorizada elementos esenciales del tributo

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS-Antecedentes legislativos

PRINCIPIO DE CERTEZA DEL TRIBUTO EN GRAVAMEN A TRANSACCIONES FINANCIERAS- Débitos que se efectúan a cuentas contables y de otro genero, diferentes a corrientes, de ahorros o de depósito, para realización de cualquier pago o transferencia a terceros/GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS-Hecho generador

El actor considera que el inciso 6º del artículo 871 del Estatuto Tributario es contrario al principio de certeza tributaria, debido a que la definición del hecho generador del Gravamen a los Movimientos Financieros en él contenida resulta ambigua e indeterminada. En relación con esa aproximación de la demanda observa la Corte, en primer lugar, que el análisis de la disposición acusada no puede hacerse al margen de la consideración de todo el articulado sobre el GMF, en particular, de la previsión del parágrafo del artículo 871 del Estatuto Tributario que define las transacciones financieras, y, además, que tampoco cabe desagregar la disposición acusada como lo hace el demandante, para examinar por separado y de manera aislada cada una de sus expresiones, en orden a descubrir en dicho análisis una ambigüedad que no se aprecia cuando la norma acusada se toma en su conjunto. Así, no es de recibo una acusación que se sustente en la consideración de que cada uno de los elementos de la definición del hecho generador sea susceptible de interpretaciones diversas, porque es claro que, al incorporarse cada una de ellas a la proposición normativa, ve precisado su sentido y su alcance en función de su conexión con las demás. Así, para que prosperase un cargo por violación del principio de certeza tributaria sería necesario mostrar que la disposición acusada, tomada en su conjunto, resulta ambigua y no permite establecer con precisión cuáles son los elementos del hecho generador del gravamen. Sin embargo, estima la Corte que, a partir de una lectura integral de las disposiciones que establecen el GMF se puede concluir que en dicho régimen se dispone que (1) todo débito (2) realizado por los agentes retenedores del impuesto (3) sobre una cuenta contable o de cualquier otro género, distinta de las corrientes, de ahorros o de depósito, (4) que implique la disposición de recursos, (5) para la realización de cualquier pago o transferencia a un tercero, da lugar al Gravamen a los Movimientos Financieros. Encuentra la Corte que hay allí una definición clara del hecho generador del gravamen, mediante el empleo de un conjunto de expresiones que, en el contexto de la norma, tienen una significación precisa.

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS-Recae sobre transacciones reales

La disposición acusada toma como elemento del hecho generador los débitos para la realización de un pago o una transferencia. No se grava el mero registro o la operación contable per se, sino en cuanto que ella sea expresión de una transacción real. Por

consiguiente, aún en el evento en que, como se señala por el demandante, en una entidad, por necesidad gerenciales, una misma transacción diese lugar a distintos registros contables, no sólo en la contabilidad general, sino también en sistemas internos de contabilidad administrativa, por áreas de responsabilidad o tributaria, es claro que no cada uno de esos registros da lugar al gravamen, porque todos son el reflejo de una única operación real, aquella por virtud de la cual se dispone de unos recursos presentes en la entidad financiera, para la realización del pago o la transferencia, que es la que resulta gravada. El legislador parte del supuesto, cierto, de que, en el sistema financiero, toda transacción que implique la realización de un pago o una transferencia a un tercero da lugar a una nota débito en alguno de los sistemas de cuentas de la entidad, momento en el que se materializa el hecho gravado.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO EN GRAVAMEN A TRANSACCIONES FINANCIERAS-
Débitos que se efectúan a cuentas contables y de otro genero, diferentes a corrientes, de ahorros o de depósito, para realización de cualquier pago o transferencia a terceros

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

Ciertamente la nueva normatividad comporta una extensión en la amplitud del hecho generador del gravamen, pero no por ello puede decirse que se desconozca la exigencia de precisión propia del principio de legalidad tributaria. En particular, en la disposición demandada, el hecho generador se define a partir de la enunciación de cuatro elementos que necesariamente deben estar presentes para que cause el tributo. Cada uno de ellos tiene un alcance preciso desde el punto de vista jurídico, el cual es, a su vez, delimitado por la necesaria concurrencia a la que se ha hecho referencia. Así, el concepto de débito sólo resulta relevante cuando el respectivo asiento contable es la expresión de un pago o una transferencia a un tercero. Del mismo modo, la afectación de una cuenta en una entidad financiera sólo tiene significación desde la perspectiva del tributo cuando dicha afectación es el reflejo de una transacción mediante la cual se dispone de recursos para realizar un pago o una transferencia a un tercero. El pago es la prestación de lo que se debe, pero para el demandante no es claro si, de acuerdo con la norma, el pago que resulta gravado es el hecho por la entidad financiera que lleva los registros contables o el recibido por ella, o si están gravados tanto los pagos que se hagan en efectivo como los que se hagan en especie. Sin embargo, a partir del régimen legal es posible concluir que están gravados los pagos que impliquen disposición de recursos presentes en una cuenta en la entidad financiera y se realicen en beneficio de un tercero. Por consiguiente, es razonable concluir que están gravados los pagos realizados por la entidad financiera que lleva los registros contables, en nombre propio o en el de un cliente. También es claro que en el sistema introducido por la Ley 788 de 2002, el gravamen ya no recae exclusivamente sobre movimientos de efectivo, de modo que, cuando se configuren los elementos del hecho generador, también pueden resultar gravadas operaciones que impliquen disposición de bienes y mediante las cuales se realicen, a través del sistema financiero, pagos o transferencias a terceros.

Referencia: expediente D-5916

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 871 (parcial) del Decreto 624 de 1989, "Estatuto Tributario", tal como fue adicionado por el artículo 45 de la Ley 788 de 2002 "por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones".

Actor: Juan Rafael Bravo Arteaga

Magistrado Ponente:

Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL

Bogotá, D.C., veintidós (22) de febrero de dos mil seis (2006).

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

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Juan Rafael Bravo Arteaga demandó parcialmente el artículo 871 del Decreto 624 de 1989, "Estatuto Tributario", tal como fue adicionado por el artículo 45 de la Ley 788 de 2002, "por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones."

El Magistrado Sustanciador, mediante Auto del once de agosto de 2005, admitió la demanda, dispuso su fijación en lista, y simultáneamente, corrió traslado al Procurador General de la Nación para lo de su competencia. En la misma providencia, ordenó comunicarla al Presidente de la República, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, al Ministro del Interior y de Justicia, al Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), al Director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), al Presidente de la Asociación Nacional de Industriales (ANDI), al Presidente de la Asociación Nacional de Instituciones Financieras (ANIF), y a los Decanos de las Facultades de Derecho de las Universidades Rosario y Nacional para que intervinieran si lo consideraban conveniente.

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

II. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el texto de la disposición demandada y se subraya el aparte acusado:

“DECRETO NUMERO 0624 DE 1989

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

‘Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales’

El Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de las facultades extraordinarias que le confieren los artículos 90, numeral 5º, de la Ley 75 de 1986 y 41 de la Ley 43 de 1987, y oída la Comisión Asesora de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado,

DECRETA:

(...)

ARTICULO 871. HECHO GENERADOR DEL GMF.

(...)

(Inciso adicionado por el artículo 45 de la Ley 788 de 2002). También constituyen hecho generador del impuesto:

Los débitos que se efectúen a cuentas contables y de otro genero, diferentes a las corrientes, de ahorros o de depósito, para la realización de cualquier pago o transferencia a un tercero.”

I. LA DEMANDA

1. Normas constitucionales que se consideran infringidas

El accionante considera que el aparte acusado contenido en el artículo 871 del Decreto 624 de 1989, vulnera el inciso 1° del artículo 338 de la Constitución Política.

2. Fundamentos de la demanda

Para el demandante la inconstitucionalidad de la norma acusada se deriva de la violación al mandato constitucional según el cual el legislador debe fijar de manera directa el hecho gravable de los tributos, establecido en el inciso 1° del artículo 338 de la Carta, como quiera que la norma acusada resulta imprecisa en cuanto a la determinación del hecho generador del tributo en el Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF).

A su juicio, el fundamento de la previsión constitucional es brindar seguridad jurídica en cuanto a los elementos que dan origen a la obligación tributaria. En ese sentido, el actor cita las sentencias C-537 de 1995, C-692 de 1996, así como los salvamentos de voto de dichas providencias y la sentencia C-597 de 2000, en donde la Corte Constitucional estableció que la ley debe fijar de manera clara e inequívoca los elementos de la obligación tributaria, por lo que cuando las normas no permitan una interpretación razonable respecto de éstos, se impone la declaratoria de inexequibilidad de las mismas.

Señala que el actual gravamen a los movimientos financieros encuentra su origen en el impuesto a las transacciones financieras, establecido mediante el Decreto 2331 de 1998, cuyos hechos gravables se encontraban definidos de manera clara en la norma. A continuación, realiza un recuento de los diferentes hechos gravables del impuesto a los movimientos financieros con el fin de mostrar que todos ellos se encuentran clara e inequívocamente descritos, mientras que el inciso de la norma aquí acusado resulta ambiguo en cuanto a su interpretación y consecuente aplicación, indeterminación que resulta incompatible con el principio de seguridad jurídica en materia tributaria establecido por el artículo 338 de la Constitución.

En su criterio, esa ambigüedad de la norma se manifiesta en los siguientes aspectos fundamentalmente:

a. En primer lugar, la norma habla de “débito que se efectúa a cuenta contable”. A juicio del demandante, esa expresión resulta vaga ya que, tal como está redactado el artículo, cualquier tipo de operación realizada por los sujetos pasivos o agentes de retención estaría gravada con el impuesto a los movimientos financieros. A tal conclusión llega el actor, luego de analizar la definición de la expresión débito contenida en el Diccionario Contable Fiscal y la aplicación del método de la partida doble que es usado en contabilidad. Así, cuando la norma se refiere de manera general al “débito que se efectúa a cuenta contable”, incluye las operaciones de aumento o disminución de activos, disminución de pasivos, realización de gastos, incremento en las obligaciones, abonos a ganancias, etc., lo que demuestra la indeterminación de la norma aquí demandada.

a. El artículo acusado no solamente establece como hecho gravable el débito que se efectúa a cuenta contable, sino también a cuentas de “otro género” sin especificar a que tipo de cuentas se está refiriendo, razón por la cual caben múltiples interpretaciones, como por ejemplo, que la norma se refiere a las llamadas cuentas de contabilidad administrativa, o de contabilidad por áreas de responsabilidad, o contabilidad tributaria, informaciones estadísticas, registros técnicos, etc.

En ese sentido, el actor afirma que, ante la indeterminación de la norma respecto de las operaciones que constituyen hecho gravable del impuesto a los movimientos financieros, queda abierta la posibilidad para que sea la autoridad tributaria quien lo determine con la consecuente inseguridad jurídica para los contribuyentes.

a. El demandante censura también el hecho de que la norma establezca que el débito debe implicar, como una de dos posibilidades, “la realización de cualquier pago”, lo que en su criterio y con fundamento en lo establecido por el artículo 1626 del Código Civil, significa que cualquier pago hecho por una entidad financiera que lleva los registros contables o recibido por ella, en dinero o en especie, puede ser objeto del gravamen. Así, el actor enuncia una serie de operaciones que generarían dudas respecto de si son un hecho generador del impuesto a los movimientos financieros o no, con lo que pretende demostrar la falta de definición del hecho gravado y, en consecuencia, la violación del artículo 338 constitucional.

a. Finalmente, el actor señala que, conforme al texto de la norma acusada, constituye hecho generador del gravamen a los movimientos financieros los débitos que se efectúen y que impliquen “la transferencia a un tercero”, expresión ésta que también genera dudas respecto de la causación del impuesto. Para el demandante podría entenderse que dicha expresión incluye operaciones tan diversas como el cumplimiento de contratos relativos a cartas de crédito, el pago de la cuota de manejo de tarjetas de crédito o débito o la realización de contratos de mandato por parte de las entidades financieras, en el caso de intermediación en los pagos a los acreedores de sus clientes, todo lo cual se traduce en más imprecisiones a la hora de aplicar el artículo acusado.

En consecuencia y ante la indeterminación de las operaciones que resultarían gravadas con el impuesto a los movimientos financieros, el actor solicita a la Corte Constitucional declare la inexecutable de la disposición acusada, teniendo en cuenta, además, que la vaguedad de la disposición en cuanto a la definición de los hechos gravables puede generar que ciertas operaciones terminen gravadas dos o más veces, aún cuando el Decreto 449 de 2003 establezca que el registro del débito a que se hace referencia y la disposición de recursos contra las cuentas mencionadas se considerará una sola operación, ya que, en su criterio, “tal disposición está consagrada en un simple decreto reglamentario, que puede ser derogado o modificado por el Gobierno en cualquier momento”.

IV. INTERVENCIONES

El Decano de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario, mediante escrito presentado a la Secretaría General de ésta Corporación, informó que no le era posible intervenir en el debate planteado por la presente acción, como quiera que el demandante es en la actualidad Director de la Especialización en Derecho Tributario, profesor honorario y ex consiliario de esa Universidad.

Los apartes relevantes de las intervenciones que se presentaron durante el trámite del presente proceso, se resumen y transcriben a continuación.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

1. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Cecilia Montero Rodríguez, Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, intervino en el trámite de la acción mediante la presentación de un concepto elaborado y aprobado por el Consejo Directivo de dicha entidad y en el que solicita se declare la inexecutable de algunos partes de la norma acusada.

La interviniente empieza por afirmar que el mandato establecido en el inciso 1° del artículo 338 de la Constitución, implica que los elementos de la obligación tributaria deben ser fijados claramente por la norma mediante la cual se establece el tributo, sin que por ello deba exigirse que las disposiciones normativas describan de manera pormenorizada todas y cada una de las características del tributo, atendiendo fundamentalmente al carácter genérico de la leyes. En ese sentido cita la Sentencia C-228 de 1993, providencia en la que la Corte Constitucional declaró la executable de la Ley 6° de 1992, bajo la consideración de que, en el caso del impuesto sobre las ventas, el significado de la expresión “servicios”, usada por el legislador para indicar las actividades gravadas con dicho impuesto, resulta tan evidente que no era necesario que la ley estableciera expresamente su definición.

Sin embargo, en su criterio, la naturaleza de la tributación hace que, en ocasiones, las expresiones que usa el legislador para describir determinado elemento del tributo no correspondan a lo que comúnmente se entiende por ese vocablo¹. A su juicio, dichas imprecisiones no pueden ser subsanadas a través de decretos reglamentarios ya que, tal y como lo ha establecido la Corte Suprema de Justicia, la potestad reglamentaria es limitada, por lo que no puede llegar a establecer nuevas disposiciones o adicionar las ya existentes en la ley. Por esa razón, la interviniente afirma que “la ley tiene por finalidad ‘definir’, sin llegar a ‘describir’ las situaciones sometidas a su control”, definición que en materia tributaria debe ser lo más exacta posible.

En relación con el debate planteado por la presente acción, la interviniente considera que, debido a la vaguedad e imprecisión de la norma demandada, muchas operaciones quedaron sometidas al gravamen sobre los movimientos financieros, como quiera que al referirse de manera general a los débitos no solamente efectuados en la contabilidad sino a las cuentas de “otro género”, la disposición acusada abarca una amplia gama de transacciones que son ajenas a aquellas que inicialmente eran consideradas como hecho generador del impuesto en cuestión. Esa imprecisión no es subsanada por la definición de “transacción financiera”, contenida en el parágrafo del artículo 871 del Estatuto Tributario, ya que ésta disposición se relaciona con la disposición de recursos poseídos en diversos fondos para el pago de obligaciones o traslado de bienes, no, como parece desprenderse de la norma acusada, con cualquier registro de naturaleza debito de orden contable y no contable, que incluye, como se ha mencionado, una infinidad de posibilidades.

Por tales razones, la interviniente considera que el inciso acusado del artículo 871 del Estatuto Tributario, en cuanto autoriza la causación del gravamen a los movimientos financieros sobre los “débitos” efectuados en cuentas de “otro género” distinto al contable, debe ser declarado inexecutable. Las demás disposiciones de la norma, en su criterio, no configuran infracciones de la Constitución.

2. Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN

Mediante apoderado especial, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales intervino en el trámite de la acción para solicitar que la Corte Constitucional declare la exequibilidad de la norma acusada.

En su intervención, señala que la Ley 788 de 2002 adicionó nuevos hechos generadores del gravamen a los movimientos financieros, entre los que se encuentran los débitos que se efectúen a cuentas contables o de otro género diferentes a las corrientes, de ahorros o de depósito para la realización de cualquier pago o transferencia a un tercero. Con la expedición de ésta ley, el legislador pretendió mejorar el recaudo del gravamen y cerrar las brechas de elusión tributaria que se habían identificado, incluyendo para el efecto operaciones que no se encontraban cubiertas en la legislación previa y ampliando los sujetos pasivos y agentes retenedores del tributo².

A continuación, realiza una interpretación integral de lo establecido por el artículo 871 del Estatuto Tributario, para luego concluir que el inciso acusado de la norma en comento establece con claridad el hecho generador del GMF, ya que la disposición no se refiere a

cualquier débito, como lo afirma el actor, sino que se requiere de la existencia de un pago o transferencia a un tercero.

También afirma que el término “débito” se encuentra claramente definido en materia contable y “es parte de una cuenta donde se anotan las entradas o aumentos, si la cuenta es del activo; las cancelaciones o disminuciones de obligaciones, si es de pasivo; y los gastos o pérdidas si es de resultado”. De lo anterior, concluye que la norma acusada se refiere a aquellos débitos en el que se disponga de recursos para la realización de un pago.

Frente a la posible doble tributación a la que alude el demandante dada la supuesta indeterminación de la norma, el interviniente señala que el artículo 3 del Decreto 449 de 2003 establece que los débitos que se efectúen a cuentas contables y de otro género para la realización de cualquier pago o transferencia a un tercero, causan el impuesto a los movimientos financieros salvo cuando el movimiento contable se origine en la disposición de recursos de cuentas corrientes, ahorros o depósito, casos en los que se considerará como una sola operación.

Con relación a la censura planteada por el demandante frente a la expresión “de otro género” contenida en el inciso de la norma acusada, y según la cual este enunciado puede referirse a la contabilidad administrativa, contabilidad por áreas de responsabilidad o contabilidad tributaria, el interviniente considera que resulta equivocada, ya que de la redacción del artículo es claro que el legislador no estableció ningún gravamen sobre la contabilidad, sino sobre una operación contable en la que se efectúe un pago a un tercero a través de un agente retenedor, específicamente, del Banco de la República, entidades vigiladas por las Superintendencias Bancaria, de Valores o de Economía Solidaria, establecimientos de crédito que expidan cheques de gerencia y establecimientos de crédito que efectúen cualquier débito sobre los depósitos acreditados como saldos positivos de tarjetas de crédito.

Finalmente, el interviniente afirma que una interpretación integral del artículo 871 del Estatuto Tributario permite concluir que sí se encuentran definidas las cuentas “de otro género”, como quiera que el párrafo del citado artículo define la expresión transacción financiera, por lo que debe entenderse que el hecho generador del GMF contenido en el inciso acusado en la presente demanda, se refiere a la disposición de recursos independientemente de que se trate de cuentas contables o de cualquier otra, siempre que la operación se efectúe a través de un agente de retención y que implique un pago o transferencia a terceros. Por tal razón, sea cual sea la denominación que se le dé a la cuenta, la disposición de recursos en los términos señalados constituye hecho generador del gravamen a los movimientos financieros. En ese sentido, para el interviniente los elementos esenciales para la causación del GMF se encuentran plenamente identificados en la ley, como

desarrollo del mandato establecido por el artículo 338 de la Carta y son:

- “ - Que se realice una transacción financiera, mediante la cual
- Se disponga de recursos
- En cuentas diferentes a las corrientes, de ahorros o depósito
- Para la realización de cualquier pago o transferencias a terceros.”

En conclusión, sostiene que la norma acusada no es ambigua, por el contrario, cumple con lo establecido por la Carta Política y por tal razón, debe ser declarada exequible.

3. Asociación Nacional de Empresarios de Colombia - ANDI

El representante legal de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia, intervino en el trámite de la presente acción, con el fin de solicitar se declare la inexecutable de la expresión “y de otro género”, contenida en el inciso acusado.

El interviniente realiza un análisis de la interpretación que debe darse a las diferentes expresiones incluidas en el aparte de la norma acusado. Así, sostiene que las expresiones “débito”, “a una cuenta contable” y “pago o transferencia a un tercero”, resultan claras y por tanto no dan lugar a debate respecto de su definición. No opina lo mismo respecto de la expresión “o de otro género”, ya que, en su sentir, ésta comporta una vulneración del principio de certeza establecido en el artículo 338 de la Constitución, ya que carece de una definición clara.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El Procurador General de la Nación solicita a la Corte Constitucional declare inexecutable la expresión “y de otro género”, contenida en el artículo 871 del Estatuto Tributario.

En su concepto, el principio de legalidad de los tributos, establecido en el artículo 338 de la Constitución, exige que la ley a través de la cual se establezcan nuevas contribuciones fiscales o parafiscales, debe garantizar la determinación clara de los elementos que componen la obligación tributaria. En ese sentido, el señor Procurador cita las sentencias C-084 de 1995, C-253 de 1995 y C-488 de 2000, en donde la Corte Constitucional estableció el contenido del principio de legalidad tributaria y la necesidad de que el legislador establezca de manera clara y precisa los elementos esenciales del tributo, por lo que, en aquellos casos en los que no sea posible llegar a una interpretación racional respecto de tales elementos, será necesario concluir que ellos no fueron fijados por la norma y, por tanto, que esa disposición es inconstitucional. La vista fiscal resalta la importancia de la determinación del hecho generador de la obligación tributaria, toda vez que éste constituye el eje de la relación jurídico tributaria y, por tanto, de él se deriva el nacimiento de la carga.

Con relación al caso planteado por la presente acción, el Procurador afirma que la expresión “los débitos a cuentas contables” es lo suficientemente clara, ya que en éste caso el hecho generador se constituye por aquellos traslados o retiros que realiza el agente retenedor, no vinculados a movimientos de cuenta corriente, de ahorros o depósito y que implican un pago o transferencia a un tercero.

Sin embargo, en cuanto hace a la expresión “y de otro género”, contenida en la norma acusada, considera que genera una incertidumbre en la determinación del hecho generador que resulta violatoria del principio de legalidad, ya que deja al arbitrio de la autoridad administrativa la definición de éste elemento, por lo que de ella dependerá la interpretación que se le dé a la expresión y su consecuente aplicación.

Por las razones anteriormente señaladas, el Señor Procurador solicita a ésta Corporación, se declare la inexequibilidad de la expresión “y de otro género”, contenida en la norma acusada.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente demanda en virtud del artículo 241 numeral 4º de la Carta, ya que la disposición acusada hace parte de una Ley de la República.

2. El asunto bajo revisión

2.1. De acuerdo con la demanda de inconstitucionalidad que se ha presentado, el inciso 6º del artículo 871 del Estatuto Tributario, que establece una modalidad de hecho gravable en el Gravamen sobre los Movimientos Financieros, es contrario al principio de certeza tributaria y, por consiguiente, violatorio del artículo 338 de la Constitución Política. Para el actor, la disposición acusada no define de manera clara y precisa el hecho generador del impuesto, lo cual no solamente da lugar a una indeterminación del mismo, sino que puede conducir a que el GMF se cause dos o más veces.

2.2. Quien interviene por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, después de hacer un recuento sobre los antecedentes de la disposición demandada y de mostrar cómo la misma surgió en el contexto de una serie de medidas orientadas a aumentar el recaudo y a prevenir la elusión del GMF, se opone a las pretensiones de la demanda porque estima que en el texto de la norma acusada se encuentra claramente definido el hecho generador del gravamen, cuyos elementos son (1) la realización de una transacción financiera, (2) mediante la cual se disponga de recursos, (3) en cuentas diferentes a las corrientes, de ahorros o de depósito, (4) para la realización de cualquier pago o transferencia a terceros.

Para el interviniente, las expresiones utilizadas en la norma tienen un alcance preciso en el contexto del gravamen que se está regulando y observa en particular que, por un lado, no cualquier débito da lugar al gravamen, sino que para que se configure el hecho generador se requiere la existencia de un pago o transferencia a un tercero, y, por otro, que la disposición acusada no implica un gravamen a la contabilidad sino a la operación contable en la que se realice un pago a un tercero.

Señala, finalmente, que la expresión “cuentas de otro género” no resulta ambigua, porque en el mismo artículo del que hace parte el inciso demandado se precisa su alcance, en cuanto que lo que se pretende gravar es toda transacción financiera que implique disposición de recursos que se encuentren en una cuenta del sistema financiero, cualquiera que sea la denominación que se le de a esa cuenta.

2.3. Para el Instituto Colombiano de Derecho Tributario las expresiones “débito” y “cuentas de otro género” contenidas en el inciso demandado son contrarias la Constitución, porque a través de ellas se abarca todo un mundo posible de transacciones ajenas al objetivo mismo considerado como generador del GMF, como es someter al tributo toda suerte de disposición de recursos dinerarios manejados mediante las instituciones financieras del país. De este modo, en concepto del Instituto, dada la vaguedad de las mencionadas expresiones, la descripción del hecho generador contenida en la norma demandada comprendería el registro de operaciones que no conducen a la disposición del efectivo para la realización de pagos o transferencias que extingan obligaciones a favor de terceros.

2.4. Quien interviene por la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia coincide con el Ministerio Público en señalar que, en general, dentro de una interpretación integral del régimen del GMF, la disposición acusada no resulta contraria al principio de certeza tributaria, salvo en cuanto hace a la expresión “o de otro género”, la cual, en virtud de su indeterminación, si resulta contraria al artículo 338 Superior.

2.5. De esta manera en la presente oportunidad corresponde a la Corte establecer si la definición del hecho generador del Gravamen a los Movimientos Financieros contenida en el inciso 6º del artículo 871 del Estatuto Tributario tiene un nivel tal de indeterminación que hace imposible que, a partir de la ley, mediante un ejercicio interpretativo razonable, se pueda establecer en qué casos los débitos que se efectúen a cuentas contables o de otro género en el sistema financiero se encuentran sujetas al GMF, evento en el cual esa disposición resultaría contraria al principio de certeza tributaria que se desprende del artículo 338 de la Constitución, o si, por el contrario, en la disposición demandada se encuentran suficientemente determinados los elementos del hecho generador del GMF de manera que puedan tenerse por satisfechas las exigencias del principio de certeza tributaria.

Para resolver el anterior problema jurídico, la Corte hará, en primer lugar, un breve recuento de la doctrina constitucional sobre el principio de legalidad tributaria; se referirá a continuación al Gravamen a los Movimientos Financieros y, en particular, a las modificaciones introducidas por la Ley 788 de 2002, para finalmente, a la luz de las anteriores consideraciones, examinar la constitucionalidad de la disposición demandada.

3. El principio de legalidad tributaria

De acuerdo con el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 338 de la Constitución, en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales podrán imponer contribuciones fiscales y parafiscales. Tal como de manera reiterada se ha destacado por la jurisprudencia constitucional, de ese principio forma

parte integral la previsión de la misma norma superior, conforme a la cual deben ser los órganos de elección popular quienes fijen directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos, exigencia que solo se ve morigerada por la posibilidad de que la ley, las ordenanzas y los acuerdos permitan que las autoridades administrativas fijen la tarifa de las tasas y contribuciones, siempre y cuando en los mismos actos se haya fijado el sistema y el método para establecer los costos y los beneficios de los que depende la tarifa.

Ha dicho la Corte que esa configuración del principio de legalidad tributaria comporta también el principio de certeza de los tributos, de acuerdo con el cual los órganos colegiados de representación popular que establecen los tributos deben fijar con claridad y de manera inequívoca los distintos elementos que los integran.

De este modo, en acatamiento del principio de legalidad del tributo, la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben describir de manera clara y precisa y los sujetos activo y pasivo, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas del mismo y ello implica que se desconoce ese principio cuando en tal descripción se incorporan elementos particularmente vagos u oscuros, que hagan imposible determinar el alcance del tributo.³

Sin embargo, ha señalado la jurisprudencia constitucional, no toda dificultad interpretativa en el régimen de un tributo puede considerarse como violatoria del principio de certeza tributaria, porque, en ocasiones, la complejidad de las materias objeto de regulación hace necesario el despliegue de una actividad hermenéutica, cumplida la cual pueda establecerse con claridad el alcance de las normas. Debe tenerse en cuenta que, dado que los tributos se establecen mediante normas de carácter general y abstracto, siempre habrá necesidad de subsumir las situaciones particulares y concretas en los supuestos de hecho previstos en la norma, sin que quepa predicar que del principio de legalidad se deriva la necesidad de que, siempre, en las normas de creación de los tributos, se haga una descripción casuística de los distintos elementos que los conforman.

Así, el tributo sólo puede tenerse origen en la ley⁴, lo cual quiere decir que en ella deben estar fijados directamente y de manera clara y precisa sus distintos elementos. De esta manera, habría violación del principio de legalidad, en su expresión más general, cuando se defiriese a autoridades distintas a las constitucionalmente habilitadas, la determinación de alguno de los elementos del tributo; y se afectaría específicamente el principio de certeza, cuando existiese ambigüedad en la configuración del tributo, al punto de que no fuese posible determinar su alcance.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

Pero cuando a partir de la ley, es posible determinar de manera objetiva, mediante un

proceso de subsunción, cuales son los supuestos fácticos que dan lugar a un gravamen, no obstante la complejidad interpretativa que ello pueda plantear, no cabe sostener que se ha desconocido el principio de legalidad en materia tributaria.

Sobre este particular la Corte ha puesto de presente, por un lado, que las leyes tributarias, como cualesquiera otras, pueden suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su aplicación o ejecución, lo cual, sin embargo, no implica, per se, una violación del principio de certeza tributaria, porque para ello sería necesario que el texto normativo presentase una oscuridad invencible que no permitiese que, mediante un proceso interpretativo, se determinase cuales son los elementos esenciales del tributo.⁵ Por otra parte, también ha señalado la jurisprudencia constitucional, que el nivel de claridad y precisión que, en desarrollo del principio de legalidad, se exige de las normas tributarias no es incompatible con el carácter general y abstracto propio de las leyes, razón por la cual no es necesario que en ellas se describan de manera pormenorizada todos los elementos esenciales del tributo, sino que para definirlos cabe acudir a proposiciones de validez genérica, que serán luego referidas a las circunstancias específicas propias del momento de ejecución de la ley.⁶

4. El gravamen a los movimientos financieros y la reforma realizada por la Ley 788 de 2002

4.1. La Ley 663 de 2000 adicionó el Estatuto Tributario con el Libro Sexto –Gravamen a los Movimientos Financieros– en el cual se fijó, a partir del 1º de enero de 2001, un nuevo impuesto denominado Gravamen a los Movimientos Financieros –GMF–, cuyos sujetos pasivos son los usuarios del sistema financiero, las entidades que lo conforman y el Banco de la República.

En principio, dicho gravamen tenía como hecho generador “...la realización de las transacciones financieras, mediante las cuales se disponga de recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros, así como en cuentas de depósito en el Banco de la República, y los giros de cheques de gerencia.” (Ley 633 de 2000, art. 1º).

Tal como se señala por el demandante, esa configuración del hecho gravable estaba claramente orientada a gravar el movimiento de efectivo que se realizase mediante operaciones en el sistema financiero. Sin embargo, desde muy temprano se detectó que en el sistema financiero se acudía a determinadas prácticas para la realización de transacciones y la disposición de recursos financieros mediante el empleo de códigos contables distintos de los propios de las cuentas corrientes o de ahorro, con el fin de eludir el recaudo y pago del tributo.⁷

En ese contexto, dentro del proyecto de ley que en el año 2002 el Gobierno presentó al Congreso de la República⁸, con el propósito fundamental de "... coadyuvar en la estabilización del balance público ..."9 y, de manera complementaria, "... atacar la evasión y la defraudación fiscal ..."10, se incluyó un acápite sobre el Gravamen a los Movimientos Financieros, con "... el fin de mejorar el recaudo por ese concepto y de cerrar las brechas de elusión tributaria que se han identificado."11 Ese proyecto culminó con la expedición de la Ley 788 de 2002, que introdujo en el Estatuto Tributario el inciso que ahora es objeto de demanda.

4.2. En relación con el Gravamen a los Movimientos Financieros, la Ley 788 de 2002 replanteó el hecho generador, para incluir operaciones que no estaban cubiertas en la legislación previa y amplió los sujetos pasivos y los agentes retenedores.

En el proyecto de ley presentado por el gobierno a la consideración del Congreso de la República, en relación con el Gravamen a los Movimientos Financieros, no solamente se ampliaba el espectro de los hechos generadores, los sujetos pasivos y los agentes retenedores, sino que, además, se modificaba el parágrafo del artículo 871 del Estatuto Tributario, para desplazar el núcleo de la definición de lo que para efectos del gravamen debía considerarse como transacción financiera, desde la "operación de retiro de efectivo" hacia la expresión genérica "disposición de recursos", que comprende no sólo el retiro en efectivo, sino, también, de manera más amplia y entre otros conceptos, "...los movimientos contables que se efectúen para el traslado de recursos o derechos a cualquier título ..."12

Posteriormente, en la ponencia para primer debate en las comisiones conjuntas de Senado y Cámara se expresó que "[e]n el artículo sobre el hecho generador del gravamen a los movimientos financieros se efectúan algunos ajustes en su redacción, para precisar que constituyen hecho generador del impuesto los pagos propios o de terceros que realicen los establecimientos de crédito mediante abono en cuenta corriente, de ahorros o depósito, cuando tales pagos no estén vinculados a un movimiento de otra cuenta corriente, de ahorro o depósito." Se agregó en la ponencia que "[d]e la misma forma, en el parágrafo se precisa que se entienden por transacción financiera los movimientos contables en los que se configure el pago de obligaciones o el traslado de bienes, recursos o derechos a cualquier título."

En el consiguiente pliego de modificaciones se consignó el texto del inciso ahora demandado y del parágrafo del artículo 871 del Estatuto Tributario, de la siguiente manera, que se conservó inmodificada hasta la aprobación final del proyecto:

Artículo 48. Hecho Generador del gravamen a los movimientos financieros. Se adiciona el artículo 871 del Estatuto Tributario con los siguientes incisos y se modifica el párrafo, los cuales quedan así:

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

“También constituyen hecho generador del impuesto:

(...)

Los débitos que se efectúen a cuentas contables y de otro género, diferentes a las corrientes, de ahorros o de depósito, para la realización de cualquier pago o transferencia a un tercero.

(...)

Parágrafo. Para los efectos del presente artículo se entiende por transacción financiera toda disposición de recursos provenientes de cuentas corrientes, de ahorro, o de depósito que implique entre otros: retiro en efectivo mediante cheque, talonario, tarjetas débito, cajero electrónico, puntos de pago, notas débito o a través de cualquier otra modalidad, así como los movimientos contables en los que se configure el pago de obligaciones o el traslado de bienes, recursos o derechos a cualquier título, incluidos los realizados sobre, carteras colectivas y títulos, o la disposición de recursos a través de contratos o convenios de recaudo a que se refiere este artículo. Esto incluye los débitos efectuados sobre los depósitos acreditados como ‘saldo positivo de tarjetas de crédito’ y las operaciones mediante las cuales los establecimientos de crédito cancelan el importe de los depósitos a término mediante el abono en cuenta.”

De este modo, en el articulado que finalmente fue aprobado, el Gravamen a los Movimientos Financieros está vinculado a la disposición de recursos provenientes de cuentas corrientes, de ahorro, o de depósito y, en general, a los movimientos contables en los que se configure el pago de obligaciones o el traslado de bienes, recursos o derechos a cualquier título.

En este contexto, procede la Corte al análisis de los cargos que se han presentado contra el inciso 6º del artículo 871 del estatuto Tributario.

5. Análisis de los cargos

Tal como se ha señalado, el actor considera que el inciso 6º del artículo 871 del Estatuto Tributario es contrario al principio de certeza tributaria, debido a que la definición del hecho generador del Gravamen a los Movimientos Financieros en él contenida resulta ambigua e indeterminada. Para sustentar esa conclusión el actor hace un análisis separado de cada uno de los elementos que componen la definición del hecho generador que se cuestiona: “débito”, “a cuentas contables y de otro género”, para “la realización de cualquier pago” o “transferencia a un tercero”.

En relación con esa aproximación de la demanda observa la Corte, en primer lugar, que el análisis de la disposición acusada no puede hacerse al margen de la consideración de todo el articulado sobre el GMF, en particular, de la previsión del párrafo del artículo 871 del Estatuto Tributario que define las transacciones financieras, y, además, que tampoco cabe desagregar la disposición acusada como lo hace el demandante, para examinar por separado y de manera aislada cada una de sus expresiones, en orden a descubrir en dicho análisis una ambigüedad que no se aprecia cuando la norma acusada se toma en su conjunto.

Así, no es de recibo una acusación que se sustente en la consideración de que cada uno de los elementos de la definición del hecho generador sea susceptible de interpretaciones diversas, porque es claro que, al incorporarse cada una de ellas a la proposición normativa, se precisado su sentido y su alcance en función de su conexión con las demás. Así, para que prosperase un cargo por violación del principio de certeza tributaria sería necesario mostrar que la disposición acusada, tomada en su conjunto, resulta ambigua y no permite establecer con precisión cuáles son los elementos del hecho generador del gravamen. Sin embargo, estima la Corte que, a partir de una lectura integral de las disposiciones que establecen el GMF se puede concluir que en dicho régimen se dispone que (1) todo débito (2) realizado por los agentes retenedores del impuesto (3) sobre una cuenta contable o de cualquier otro género, distinta de las corrientes, de ahorros o de depósito, (4) que implique la disposición de recursos, (5) para la realización de cualquier pago o transferencia a un tercero, da lugar al Gravamen a los Movimientos Financieros.

Encuentra la Corte que hay allí una definición clara del hecho generador del gravamen, mediante el empleo de un conjunto de expresiones que, en el contexto de la norma, tienen una significación precisa. Para la Corte, en la hipótesis prevista en el inciso demandado, el hecho generador del GMF sólo se configura cuando concurren los cinco elementos que se

identificaron atrás. Así, si bien la expresión débito, como se señala por el demandante, puede implicar aumento de activos, disminución de pasivos o realización de gastos, sólo hacen parte del hecho generador aquellos débitos realizados sobre cuentas contables o de cualquier otro género, distintas de las corrientes, de ahorros o de depósito, mediante los cuales se disponga de recursos para la realización de un pago o una transferencia a un tercero. De esta manera, si en una operación débito en el sistema financiero, están presentes todos esos elementos, se causa el gravamen y, por el contrario, de faltar uno o varios de ellos, no se configura la hipótesis prevista en la norma.

Incluso la expresión “cuentas de otro género”, en apariencia ambigua, resulta suficiente desde la perspectiva de la legalidad tributaria, por virtud de la calificación que recibe de los otros elementos descriptivos de hecho generador. Lo que resulta relevante desde la perspectiva del tributo es la afectación de una cuenta en una entidad financiera, mediante un asiento débito, que implique la disposición de recursos para la realización de un pago o una transferencia a un tercero, sin importar la naturaleza de la cuenta o la denominación que la misma pueda recibir.

En sentido opuesto al expresado por el demandante sería posible concluir que la complejidad en la interpretación de la normatividad sobre el GMF proviene más del casuismo con el que quedó configurado, que de una pretendida omisión en relacionar de manera taxativa todas las operaciones y los tipos de cuenta cuya realización o afectación dan lugar al gravamen. Esta última aproximación normativa es la que había permitido en el pasado que se buscara la manera de eludir el gravamen, y fue, precisamente, la razón que dio lugar a la modificación que ahora se cuestiona.

La disposición acusada toma como elemento del hecho generador los débitos para la realización de un pago o una transferencia. No se grava el mero registro o la operación contable per se, sino en cuanto que ella sea expresión de una transacción real. Por consiguiente, aún en el evento en que, como se señala por el demandante, en una entidad, por necesidad gerenciales, una misma transacción diese lugar a distintos registros contables, no sólo en la contabilidad general, sino también en sistemas internos de contabilidad administrativa, por áreas de responsabilidad o tributaria, es claro que no cada uno de esos registros da lugar al gravamen, porque todos son el reflejo de una única operación real, aquella por virtud de la cual se dispone de unos recursos presentes en la entidad financiera, para la realización del pago o la transferencia, que es la que resulta gravada. El legislador parte del supuesto, cierto, de que, en el sistema financiero, toda transacción que implique la realización de un pago o una transferencia a un tercero da lugar a una nota débito en alguno de los sistemas de cuentas de la entidad, momento en el que se materializa el hecho gravado.

Tal como se ha señalado, en el régimen del GFM tal como quedó en la Ley 788 de 2002, el tributo ya no recae únicamente sobre los movimientos de efectivo o dinerarios, sino que se extiende a todas las operaciones que impliquen, en general disposición de recursos mediante movimientos contables en los que se configure el pago de obligaciones, o el traslado de bienes, recursos o derechos a cualquier título.¹³

Ciertamente la nueva normatividad comporta una extensión en la amplitud del hecho generador del gravamen, pero no por ello puede decirse que se desconozca la exigencia de precisión propia del principio de legalidad tributaria. En particular, en la disposición demandada, el hecho generador se define a partir de la enunciación de cuatro elementos que necesariamente deben estar presentes para que cause el tributo¹⁴. Cada uno de ellos tiene un alcance preciso desde el punto de vista jurídico, el cual es, a su vez, delimitado por la necesaria concurrencia a la que se ha hecho referencia. Así, el concepto de débito sólo resulta relevante cuando el respectivo asiento contable es la expresión de un pago o una transferencia a un tercero. Del mismo modo, la afectación de una cuenta en una entidad financiera sólo tiene significación desde la perspectiva del tributo cuando dicha afectación es el reflejo de una transacción mediante la cual se dispone de recursos para realizar un pago o una transferencia a un tercero

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

El pago es la prestación de lo que se debe, pero para el demandante no es claro si, de acuerdo con la norma, el pago que resulta gravado es el hecho por la entidad financiera que lleva los registros contables o el recibido por ella, o si están gravados tanto los pagos que se hagan en efectivo como los que se hagan en especie. Sin embargo, a partir del régimen legal es posible concluir que están gravados los pagos que impliquen disposición de recursos presentes en una cuenta en la entidad financiera y se realicen en beneficio de un tercero. Por consiguiente, es razonable concluir que están gravados los pagos realizados por la entidad financiera que lleva los registros contables, en nombre propio o en el de un cliente. También es claro que en el sistema introducido por la Ley 788 de 2002, el gravamen ya no recae exclusivamente sobre movimientos de efectivo, de modo que, cuando se configuren los elementos del hecho generador, también pueden resultar gravadas operaciones que impliquen disposición de bienes y mediante las cuales se realicen, a través del sistema financiero, pagos o transferencias a terceros.

Tal como se ha puesto de presente en esta providencia, se afecta la legalidad tributaria cuando hay indeterminación en los elementos del gravamen, pero no en razón de la amplitud de los supuestos que pueden dar lugar al mismo. Así cuando frente a determinado supuesto de hecho no fuese posible establecer, objetivamente y con un razonable esfuerzo interpretativo, si hay lugar o no al tributo, se estaría frente a una indeterminación contraria al principio de legalidad. No es ese, en criterio de la Corte, el caso de la disposición demandada, la cual, por el contrario, establece criterios precisos que permiten determinar cuando una operación financiera da lugar al GMF. Si están presentes los cinco elementos que se han identificado, se causa el tributo, en caso contrario, no hay lugar al mismo. De esa manera, no

se afecta la precisión en la descripción del hecho generador debido a que dentro de la misma sea posible encuadrar un conjunto muy diverso de actividades de distinta naturaleza, porque ello remite a la amplitud de la descripción pero no a la precisión de la misma.

Estima, por último, la Corte que, no obstante el casuismo con el que finalmente quedó regulado el GMF y la dispersión que por virtud de ello se presenta de sus elementos definitorios en lo distintos apartes del régimen legal, es claro que el tributo recae sobre los movimientos financieros que comportan, no solo una operación contable, sino una transacción real. Por tal razón, en la medida en la que el hecho generador es uno solo -el movimiento financiero- no cabe predicar la posibilidad de doble tributación a partir de una diversidad de asientos contables referidos a una sola transacción económica.

Con base en las anteriores consideraciones concluye la Corte que, en una interpretación integral del régimen legal del GMF es posible establecer cuales son los débitos a cuentas contables o de otro genero que a la luz de lo dispuesto en el inciso 6º del artículo 871 del ET, están sujetos al gravamen, razón por la cual habrán de desestimarse los cargos.

VII. DECISIÓN

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

RESUELVE

Declarar la EXEQUIBILIDAD, por los cargos estudiados, del inciso 6º del artículo 871 del estatuto Tributario.

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

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERIA

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Magistrado

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

CLARA INES VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 Para el interviniente un ejemplo de ello sería la expresión “servicios” que la Corte Constitucional consideró exequible en la sentencia citada.

2 En este punto el interviniente realiza una extensa cita de la exposición de motivos de la Ley 788 de 2002.

3 Ver Sentencia C-226 de 2004

4 O, con sujeción a la ley, en las ordenanzas o en los acuerdos, cuando sea del caso.

5 Ver Sentencia C-253 de 1995

6 Ver Sentencia C-228 de 1993

7 Así, en Circular Externa 018 de abril 18 de 2001 de la Superintendencia Bancaria se advertía que “[e]l hecho generador del Gravamen a los Movimientos Financieros lo constituye la realización de transacciones financieras, mediante las cuales se disponga de recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros, así como en cuentas de depósito en el Banco de la República, y los giros de cheques de gerencia. (...)” (Destaca la Superintendencia). Agregaba la mencionada Circular que “[d]e conformidad con el artículo 326, numeral 5, literal a) del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, este Despacho califica como práctica no autorizada la realización de transacciones y por ende la disposición de recursos acudiendo a la utilización de códigos contables que han sido definidos para propósitos diferentes al registro de operaciones relacionadas con la captación de recursos del público. Por ejemplo, se incurre en ello, en la utilización de diferentes cuentas de pasivo para el registro de movimientos propios de una cuenta corriente o de ahorros, así como cualquier otra práctica realizada con el fin de evadir el recaudo y pago del tributo.”

8 Proyecto de Ley 80 de 2002, radicado por el Gobierno en la Cámara de Representantes, publicado en la Gaceta del Congreso 398 de 2002.

9 Exposición de Motivos, Proyecto de Ley 80 de 2002, Cámara.

10 Ibid.

11 Ibid.

12 El Parágrafo del artículo 671 del Estatuto Tributario, tal como se estableció por la Ley 633 del 2000 era del siguiente tenor: “Parágrafo. Para los efectos del presente artículo, se entiende por transacción financiera toda operación de retiro en efectivo, mediante cheque, con talonario, con tarjeta débito, a través de cajero electrónico, mediante puntos de pago, notas débito o mediante cualquier otra modalidad que implique la disposición de recursos de cuentas de depósito, corrientes o de ahorros, en cualquier tipo de denominación, incluidos los débitos efectuados sobre los depósitos acreditados como “saldos positivos de tarjetas de crédito” y las operaciones mediante las cuales los establecimientos de crédito cancelan el importe de los depósitos a término mediante abono en cuenta.” (Subraya la Sala) A su vez, en el proyecto de ley sometido a la consideración del Congreso, el mencionado parágrafo quedaba de la siguiente manera: “Parágrafo. Para los efectos del presente artículo se entiende por transacción financiera toda disposición de recursos provenientes de cuentas corrientes, de ahorro, o de depósito que implique entre otros: retiro en efectivo mediante cheque, talonario, tarjetas débito, cajero electrónico, puntos de pago, notas débito o a través de cualquier otra modalidad, así como los movimientos contables que se efectúen para el

traslado de recursos o derechos a cualquier título, incluidos los realizados sobre carteras colectivas y títulos, o la disposición de recursos a través de contratos o convenios de recaudo a que se refiere este artículo. Esto incluye los débitos efectuados sobre los depósitos acreditados como saldos positivos de tarjetas de crédito y las operaciones mediante las cuales los establecimientos de crédito cancelan el importe de los depósitos a término mediante el abono en cuenta.” (Subraya la Sala)

13 Parágrafo del artículo 871 del ET.

14 Puede considerarse como quinto elemento, implícito, la calidad de quien realiza el débito, como agente retenedor del gravamen.