

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS TRANSITORIAS Y NORMAS PERMANENTES-
Alcance

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD-Norma producida bajo régimen de normalidad y de
excepción

IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS-Sujeto activo/IMPUESTO SOBRE LAS
TRANSACCIONES FINANCIERAS-Creación para conjurar crisis que dio lugar al Estado de
Emergencia Económica y Social

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Significado

En materia tributaria, la Constitución de 1991 estableció como uno de los principios del poder impositivo del Estado, el de legalidad que entre otros aspectos consiste en la predeterminación de los elementos del tributo, por parte del legislador, al igual que de las otras corporaciones públicas de representación popular, facultadas por el ordenamiento constitucional para crear contribuciones fiscales o parafiscales.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Importancia/PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-
Determinación clara y directa de elementos que conforman la obligación

La Corte ha tenido la oportunidad de definir la importancia de que las obligaciones tributarias se encuentren debidamente determinadas en las disposiciones que las imponen. En efecto, i) se ha dicho que corresponde a la Corporación Pública creadora del impuesto conformar, con todos los elementos requeridos, la obligación tributaria a fin de salvaguardar las garantías constitucionales de los asociados previstas en el artículo 29 constitucional, ii) también se ha puntualizado que dada la incidencia de los tributos en la economía, los operadores económicos deben conocer, con exactitud, desde su creación, los elementos que constituyen las imposiciones, iii) además se han relacionado los elementos que integran la obligación tributaria con la posibilidad de hacer realidad los principios constitucionales de equidad y eficiencia del sistema tributario y, iv) así mismo se ha encontrado que la determinación de los elementos que conforman los tributos reviste especial importancia en el propósito de controlar la elusión y evasión tributarias y, por ende, las consecuencias nocivas que tales

prácticas representan en las finanzas del Estado, presupuesto indispensable para que el mismo pueda cumplir los fines para los que fue creado.

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS-Determinación del sujeto activo

El propio legislador determinó el sujeto activo del Gravamen a los Movimientos Financieros, pues las disposiciones en cita permiten inferir que, a través de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -entidad que administra el tributo- la Nación recauda los recursos provenientes del mismo, los que, además, ingresan a una cuenta especial de la Dirección General del Tesoro, en tanto son apropiados por el Presupuesto General de la Nación. El legislador definió por sí mismo a la Nación como el sujeto activo del Gravamen a los Movimientos Financieros, de modo que, por este aspecto, no desconoció el principio de legalidad tributaria. Además, las anteriores consideraciones coinciden con el entendimiento que la Corte ha dado a la obligación de fijar los elementos del tributo, a cargo de los órganos facultados para crearlos, según el cual no se desconoce el artículo 338 de la Constitución cuando dichos elementos, pese a no estar fijados expresamente, pueden ser determinables y resultan, en las mismas disposiciones, inteligibles.

Referencia: expediente D-3597

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 870 a 881 del Estatuto Tributario, tal como fueron adicionados por el artículo 1º de la Ley 633 de 2000

Actor: Henry Alfonso Fernández Nieto

Magistrado Ponente:

1. Dr. ALVARO TAFUR GALVIS

Bogotá D.C., cinco (5) de diciembre del año dos mil uno (2001).

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Henry Alfonso Fernández Nieto demandó los artículos 870 a 881 del Estatuto Tributario, tal como fueron adicionados por el artículo 1º de la Ley 633 de 2000: “por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial”.

Mediante auto de 10 de julio del presente año el Magistrado Sustanciador admitió la demanda, ordenó fijarla en lista, dispuso correr traslado de la misma al Procurador General de la Nación, para que rindiera el concepto de su competencia, ordenó comunicar su iniciación al señor Presidente de la República y al Presidente del Congreso, así como también a los Ministros de Justicia y del Derecho, de Hacienda y Crédito Público, de Desarrollo Económico, de Trabajo y Seguridad Social, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a la Superintendencia Bancaria y al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a fin de que si lo estimaban oportuno conceptuaran sobre la constitucionalidad de la norma acusada.

Cumplidos los trámites ya relacionados, propios de esta clase de procesos, y previo el concepto del Procurador General de la Nación, procede la Corte a decidir sobre la demanda de la referencia.

II. NORMA DEMANDADA

A continuación, se transcribe el texto de la disposición acusada, conforme a su publicación en el Diario Oficial número 44.275 del 29 de diciembre de 2000 y se subraya lo demandado:

1. “LEY 633 DE 2000

(diciembre 29)

por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial

El Congreso de Colombia

DECRETA:

CAPITULO I

1. Gravamen a los Movimientos Financieros

Artículo 1: Gravamen a los Movimientos Financieros. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente libro:

“LIBRO SEXTO

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS”

Artículo 870. Gravamen a los movimientos financieros, GMF. Créase como un nuevo impuesto, a partir del primero (1º) de enero del año 2001, el Gravamen a los Movimientos Financieros, a cargo de los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo conforman.

Artículo 871. Hecho Generador del GMF. El hecho generador del Gravamen a los Movimientos Financieros lo constituye 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.

En el caso de cheques girados con cargo a los recursos de una cuenta de ahorro perteneciente a un cliente, por un establecimiento de crédito no bancario o por un establecimiento bancario especializado en cartera hipotecaria que no utilice el mecanismo de captación de recursos mediante la cuenta corriente, se considerará que constituyen una sola operación el retiro en virtud del cual se expide el cheque y el pago del mismo.

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 de cuenta.

Artículo 872. Tarifa del GMF. La tarifa del Gravamen a los Movimientos Financieros será del tres por mil (3 x 1000). En ningún caso este valor será deducible la renta bruta de los contribuyentes.

Artículo 873. Causación del GMF. El Gravamen a los Movimientos Financieros es un impuesto instantáneo y se causa en el momento en que se produzca la disposición de los recursos objeto de la transacción financiera.

Artículo 874. Base gravable del GMF. La base gravable del Gravamen a los Movimientos Financieros estará integrada por el valor total de la transacción financiera mediante la cual se dispone de los recursos.

Artículo 875. Sujetos Pasivos del GMF. Serán sujetos pasivos del Gravamen a los Movimientos Financieros, los usuarios del sistema financiero, las entidades que lo conforman y el Banco de la República.

Cuando se trate de retiros de fondos que manejen ahorro colectivo, el sujeto pasivo será el ahorrador individual beneficiario del retiro.

Artículo 876. Agentes de Retención del GMF. Actuarán como agentes retenedores y serán responsables por el recaudo y el pago del GMF, el Banco de la República y los establecimientos de crédito en los cuales se encuentre la respectiva cuenta, así como los establecimientos de crédito que expiden los cheques de gerencia.

Artículo 877. Declaración y pago del GMF. Los agentes de retención del GMF deberán depositar las sumas recaudadas a la orden de la Dirección General del Tesoro Nacional, en la cuenta que ésta señale para el efecto, presentando la declaración correspondiente, en el formulario que para éste fin disponga la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

La declaración y pago del GMF deberá realizarse en los plazos y condiciones que señale el Gobierno Nacional.

Parágrafo. Se entenderán como no presentadas las declaraciones, cuando no se realice el pago en forma simultánea a su presentación.

Artículo 878. Administración del GMF. Corresponde a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la administración del Gravamen a los Movimientos Financieros a que se refiere este Libro, para lo cual tendrá las facultades consagradas en el Estatuto Tributario para la investigación, determinación, control, discusión, devolución y cobro de los impuestos de su competencia. Así mismo, la DIAN quedará facultada para aplicar las sanciones contempladas en dicho Estatuto, que sean compatibles con la naturaleza del impuesto, así como aquellas referidas a la calidad del agente en retención, incluida la de trasladar a las autoridades competentes el conocimiento de posibles conductas de carácter penal.

Artículo 879. Exenciones del GMF. Se encuentran exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros:

1.Los retiros efectuados de las cuentas de ahorro destinadas exclusivamente a la financiación de vivienda. La exención no podrá exceder en el año fiscal del cincuenta por ciento (50%) del salario mínimo mensual vigente y se aplicará proporcionalmente en forma no acumulativa sobre los retiros mensuales efectuados por el titular de la cuenta. El Gobierno expedirá la reglamentación correspondiente.

La exención se aplicará exclusivamente a una cuenta de ahorros por titular y siempre y cuando pertenezca a un único titular. Cuando quiera que una persona sea titular de más de una cuenta de ahorros en uno o varios establecimientos de crédito, deberá elegir aquella en relación con la cual operará el beneficio tributario aquí previsto e indicárselo al respectivo establecimiento.

2.Los traslados entre cuentas corrientes de un mismo establecimiento de crédito, cuando dichas cuentas pertenezcan a un mismo y único titular que sea una sola persona.

3.Las operaciones que realice la Dirección del Tesoro Nacional, directamente o a través de los órganos ejecutores, incluyendo las operaciones de reporto que se celebren con esta entidad y el traslado de impuestos a dicha Dirección por parte de las entidades recaudadoras; así mismo, las operaciones realizadas durante el año 2001 por las Tesorerías Públicas de cualquier orden con entidades públicas o con entidades vigiladas por las

Superintendencias Bancaria o de Valores, efectuadas con títulos emitidos por Fogafín para la capitalización de la Banca Pública.

4.Las operaciones de liquidez que realice el Banco de la República, conforme a lo previsto en la Ley 31 de 1992.

5.Los créditos interbancarios y las operaciones de reporto con títulos realizadas por las entidades vigiladas por las Superintendencias Bancaria y de Valores para equilibrar defectos o excesos transitorios de iliquidez, en desarrollo de las operaciones que constituyen su objeto social.

6.Las transacciones ocasionadas por la compensación interbancaria respecto de las cuentas que poseen los establecimientos de crédito en el Banco de la República.

7.Las operaciones de compensación y liquidación de depósitos centralizados de valores y de las bolsas de valores sobre títulos desmaterializados, y los pagos correspondientes a la administración de valores en dichos depósitos.

8.Las operaciones de reporto realizadas entre el Fondo de Garantías de Instituciones Financieras (Fogafín) o el Fondo de Garantías de Instituciones Cooperativas (Fogacoop) con entidades inscritas ante tales instituciones.

9.El manejo de recursos públicos que hagan las tesorerías de las entidades territoriales.

10.Las operaciones financieras realizadas con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, del Sistema General de Pensiones a que se refiere la Ley 100 de 1993, de los Fondos de Pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987 y del Sistema General de Riesgos Profesionales, hasta el pago a la entidad promotora de salud, a la administradora del régimen subsidiado o al pensionado, afiliado o beneficiario, según el caso.

12. Las operaciones de compra y venta de divisas efectuadas a través de cuentas de depósito del Banco de la República o de cuentas corrientes, realizadas entre intermediarios del mercado cambiario vigilados por las Superintendencia Bancaria o de Valores, el Banco de la República y la Dirección del Tesoro Nacional.

Las cuentas corrientes a que se refiere el anterior inciso deberán ser de utilización exclusiva

para la compra y venta de divisas entre los intermediarios del mercado cambiario.

13. Los cheques de gerencia cuando se expidan con cargo a los recursos de la cuenta corriente de ahorros del ordenante, siempre y cuando que la cuenta corriente o de ahorros sea de la misma entidad de crédito que expida el cheque de gerencia.

14. Los traslados que se realicen entre cuentas corrientes y/o de ahorros abiertas en un mismo establecimiento de crédito a nombre de un mismo y único titular.

La indicada exención se aplicará también cuando el traslado se realice entre cuentas de ahorro colectivo y cuentas corrientes o de ahorros que pertenezcan a un mismo y único titular, siempre y cuando estén abiertas en el mismo establecimiento de crédito.

De acuerdo con el reglamento del Gobierno Nacional, los retiros efectuados de cuentas de ahorro especial que los pensionados abran para depositar el valor de sus mesadas pensionales y hasta el monto de las mismas, cuando éstas sean equivalentes a dos salarios mínimos o menos.

Parágrafo. El Gravamen a los Movimientos Financieros que se genere por el giro de recursos exentos de impuestos de conformidad con los tratados, acuerdos y convenios internacionales suscritos por el país, será objeto de devolución en los términos que indique el reglamento.

Artículo 880. Agentes de Retención del GMF en operaciones de cuenta de depósito. En armonía con lo dispuesto en el artículo 876 del presente Estatuto, cuando se utilicen las cuentas de depósito en el Banco de la República para operaciones distintas de las previstas en el artículo 879 del Estatuto Tributario, el Banco de la República actuará como agente retenedor del Gravamen a los Movimientos Financieros que corresponda pagar por dicha transacción a la entidad usuaria de la respectiva cuenta.

Artículo 881. Devolución del GMF. Las sociedades titularizadoras, los establecimientos de crédito que administren cartera hipotecaria movilizada, y las sociedades fiduciarias, tendrán derecho a obtener la devolución del Gravamen a los Movimientos Financieros que se cause por la transferencia de los flujos en los procesos de movilización de cartera hipotecaria para vivienda por parte de dichas entidades, a que se refiere la Ley 546 de 1999, en los términos y condiciones que reglamente el Gobierno Nacional.

Igualmente, tendrán derecho a la devolución establecida en el presente artículo las operaciones del Fondo de Estabilización de la Cartera Hipotecaria, cuya creación se autorizó por el artículo 48 de la Ley 546 de 1999, en especial las relativas al pago o aporte que deban realizar las partes en virtud de los contratos de cobertura, así como las inversiones del fondo.”.

III. LA DEMANDA

A juicio del actor, las normas demandadas vulneran el artículo 338 de la Constitución Política, toda vez que el legislador habría omitido definir en forma directa, el sujeto activo del Gravamen a los Movimientos Financieros. Para el efecto, expone las razones que a continuación se resumen:

Advierte que el artículo 1º de la Ley 633 de 2000 transformó en permanente el impuesto sobre las transacciones financieras, que había sido creado por normas anteriores, pero insiste en que en esta oportunidad el legislador no definió el sujeto activo de la obligación tributaria, contrariando el artículo 338 de la Constitución Política que lo conmina a fijar los elementos del impuesto de manera “directa” y “expresa”.

Señala que el artículo 878 acusado se limitó a determinar la autoridad encargada de recaudar, fiscalizar, liquidar, discutir, cobrar y devolver el impuesto -Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- pero no determinó el beneficiario directo del mismo, sin reparar en la posibilidad de que diferentes sujetos del Estado -Nación o departamentos, municipios y distritos- reclamen lo recaudado por tal concepto.

De otro lado, considera posible que los defensores de la constitucionalidad del gravamen arguyan que el mismo tiene como titular a la Nación, porque está incluido en el Estatuto Tributario, o como quiera que, en virtud de la previsión del artículo 3º de la Ley 633 de 2000, lo recaudado debe ser apropiado por el Presupuesto General de la Nación.

Sin embargo, estima que dar valor a las anteriores afirmaciones “(..) conllevaría a aceptar que el sujeto activo se puede determinar de manera indirecta, situación no prevista por la norma constitucional violada (art. 388)”. Y añade que, en todo caso, el Decreto 624 de 1989 -Estatuto Tributario-, ni siquiera define el sujeto activo de los distintos impuestos que contiene, pues en la época de su promulgación, el legislador no tenía la obligación de fijar los

elementos del tributo, como si la tiene de conformidad con el artículo 388 constitucional.

Finalmente, además de la declaratoria de inconstitucionalidad de las normas demandadas, el actor solicita, que, en consecuencia, se ordene al Ministerio de Hacienda devolver los dineros recaudados por razón del mencionado impuesto.

I. INTERVENCIONES.

1. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Pone de presente que esta Corte, al resolver sobre la exequibilidad del Decreto 2331 de 1998 determinó que era la Nación el sujeto activo del gravamen entonces impuesto a los movimientos financieros, posición que, dice, coincide con lo resuelto en las sentencias C-084/95, C-065/98, C-987/99 y C-597/00.

Además, transcribe el artículo 3º de la Ley 633 en estudio, e insiste en que en esta disposición se establecen todos los elementos del gravamen impuesto, como quiera que el artículo 338 de la Constitución Política exige que la ley, las ordenanzas y los acuerdos determinen los sujetos activos y pasivos de las contribuciones que imponen, sin exigir que para el efecto se utilicen “formulas rígidas”.

2. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

En atención a la invitación formulada por el Magistrado Sustanciador el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, allegó al expediente el concepto aprobado en la sesión de su Consejo Directivo, adelantada el 26 de julio del presente, con ponencia del Dr. Juan I. Alfonso Bernal, solicitando que se declare la constitucionalidad de las normas acusadas, por las razones que a continuación se sintetizan:

De antemano advierte que el concepto presentado se limita al cargo elevado por el actor, y aclara que el mismo se sujeta a las decisiones que ésta Corte adopte en otros procesos de constitucionalidad, actualmente en curso, contra las mismas disposiciones en estudio y en los que, asegura, el Instituto se ha pronunciado solicitando se excluya del ordenamiento jurídico el Gravamen a los Movimientos Financieros.

Señala que la inconstitucionalidad propuesta por el actor parte de un entendimiento equivocado del artículo 338 constitucional, porque, a su juicio, el legislador no puede delegar la designación del sujeto activo de los tributos que impone, pero para proceder a su determinación puede utilizar cualquier forma, así no fuere expresa.

En ese orden de ideas, estima que el legislador dio cumplimiento a la previsión constitucional en cita, pese a no haber señalado el sujeto activo del gravamen en forma expresa, como quiera que, afirma, dicho sujeto puede ser precisado mediante el análisis de las normas que imponen el tributo, como también recurriendo a los antecedentes del gravamen.

Así las cosas, advierte que el Gravamen a los Movimientos Financieros, en estudio, pese a su diferente nombre, conserva la naturaleza y esencia de la contribución o impuesto a las transacciones financieras -Decreto 2331/98, Ley 508 de 1999, Decreto 955 y Ley 608 de 2000-, con algunas diferencias relativas a su temporalidad, tarifa, precisión en las exoneraciones y destinación, y que, en aquella oportunidad, los recursos obtenidos por el recaudo de dicho gravamen, hicieron parte de los ingresos corrientes de la Nación.

Además, pone de presente que la titularidad del mencionado impuesto nunca fue cuestionada. Para el efecto trae a colación la sentencia C-136 de 1999 y recuerda que en ésta decisión se definió a la Nación como sujeto activo del gravamen contenido en el Decreto 2331 de 1998. Agrega que, el artículo 17 de la Ley 608 de 2000, “que prorrogó el “impuesto a las transacciones financieras””, también previó el carácter nacional del tributo.

Finalmente, considerados los antecedentes históricos del impuesto y en armonía con la totalidad de las normas que regulan el Gravamen, el Instituto concluye que el sujeto activo, si bien no fue fijado en forma expresa en las disposiciones demandadas si fue determinado “directamente” y en forma inequívoca por el legislador en “el artículo 1º de la Ley 633 de 2000”, demandado, al punto que, por esta razón, conceptúa que la norma acusada debe ser declarada constitucional.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El Señor Procurador General de la Nación, mediante concepto número 2.643 recibido el 24 de agosto de 2001, en la Secretaría de la Corte Constitucional, solicita que se nieguen las pretensiones del actor. Para sustentar su petición aduce las razones que a continuación se

sintetizan:

En primer lugar advierte que la definición de los elementos del impuesto, por parte del legislador –artículo 338 C.P.- obedece al principio de representación en materia tributaria, de tal suerte que la ley puede cumplir con tal exigencia de diferentes maneras.

En ese sentido, señala que de una lectura cuidadosa del artículo 1º de la Ley 633, demandado, al igual que del artículo 3º idem –que transcribe- se puede concluir que el sujeto activo del Gravamen a los Movimientos Financieros es la Nación. Para explicar tal señalamiento aduce que la disposición primeramente nombrada dispone que los agentes retenedores del gravamen deben girar lo recaudado por concepto del impuesto a la Dirección General del Tesoro Nacional, en la cuenta que para el efecto disponga la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y que el artículo 3º en mención dispone que dichos dineros deben permanecer en la cuenta del Tesoro Nacional hasta tanto, sean incorporados al Presupuesto General de la Nación, lo que, estima, “demuestra que, independientemente de la destinación que el Gobierno Nacional haga de tales recursos, quien los percibe es la Nación” -resalta la Vista Fiscal-.

Además, conceptúa, que dada su naturaleza se puede afirmar que el Gravamen a los Movimientos Financieros-GMF-, es el mismo impuesto a las transacciones financieras que, con carácter temporal, fue creado mediante el Decreto 2331 de 1998, orientado hacia el fortalecimiento de las instituciones financieras a través del Fondo de Garantías de Instituciones Financieras y declarado exequible en la Sentencia C-136 de 1999. Y, con respecto a tal decisión, afirma que esta Corporación definió a la Nación como sujeto activo del mencionado tributo.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4º de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer y decidir, definitivamente, sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, como quiera que las normas demandadas están contenidas en la Ley 633 que es una ley de la República.

2. Materia sujeta a examen

El demandante acusa las normas demandadas -introducidas en el Estatuto Tributario por el artículo 1º de la Ley 633 de 2000-, de no determinar directamente el sujeto activo del Gravamen a los Movimientos Financieros que crean, desconociendo los dictados del artículo 338 de la Constitución Política, conforme a los cuales la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos, las bases gravables y las tarifas de los impuestos.

De otro lado, los intervinientes y la Vista Fiscal aducen que tal determinación si se hizo, aunque no en forma expresa, al punto que la encuentran tanto en el artículo 3º de la ley en cita, como en las diferentes disposiciones del artículo 1º demandado.

No obstante, al parecer de la Corte, cabe precisar, previamente, los efectos que sobre la decisión que se debe tomar, puede tener lo decidido por esta Corporación en la sentencia C-136 de 1999 que revisó la constitucionalidad del Decreto Extraordinario 2331 del 16 de noviembre de 1998 “por el cual se dictan medidas tendientes a resolver la situación de los sectores financiero y cooperativo, aliviar la situación de los deudores por créditos de vivienda y de los ahorradores de las entidades cooperativas en liquidación, mediante la creación de mecanismos institucionales y de financiación y la adopción de disposiciones complementarias”¹.

Lo anterior en razón de que los intervinientes y la Vista Fiscal insisten en que no se requiere volver sobre el sujeto activo del Gravamen sobre los Movimientos Financieros, como quiera que en aquella oportunidad se resolvió sobre la constitucionalidad de la “contribución² sobre transacciones financieras como tributo a cargo de los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo conforman, destinado exclusivamente a preservar la estabilidad y la solvencia del sistema (...)”, determinando que “(...) las sumas recaudadas por concepto del impuesto deben depositarse a favor de la Dirección General del Tesoro Nacional y deben ser distribuidas por el Gobierno, a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con destino a los sectores afectados por la crisis.” ³

3. Consideración previa.

3.1 La jurisprudencia sobre el sujeto activo del impuesto sobre las transacciones financieras y

su incidencia en el análisis que corresponde hacer al respecto, en esta providencia

Mediante sentencia C-992 de 2001 esta Corporación determinó que el Gravamen a los Movimientos Financieros es un “nuevo tributo, aunque idéntico o similar en su configuración, a uno que rigió en el pasado”.

También se puntualizó, en la oportunidad en cita, y con el objeto de estudiar los cargos formulados contra el artículo 1º de la Ley 633 de 2001, en estudio -porque al parecer del otrora demandante la disposición en cita quebrantaba los artículos 215 y 357 constitucionales- que la expresión “nuevo gravamen a los Movimientos Financieros”, contenida en el artículo 55 de la ley demandada debía entenderse en el sentido de que el legislador creó un impuesto que no estaba comprendido dentro de aquellos que constituían la base para el cálculo de la participación de los municipios en los ingresos corrientes de la nación, aunque con las mismas características “(..) en sus modalidades de hecho y base gravables, sujetos pasivos etc (..)” que aquel que fuera creado como impuesto a las transacciones financieras por el Decreto 2331 de 1998.

No obstante el anterior pronunciamiento, y sin desconocer que en la sentencia C-136 de 1999 -ya referida- se dijo que “El sujeto activo del impuesto es la Nación y ello se pone de presente por la canalización que de sus recursos ha de hacerse a través de la Tesorería General (..)”, cabe recordar que en la misma decisión quedó muy claro, que tal declaración armonizaba el decreto cuya constitucionalidad se estudiaba, con lo decidido en la sentencia C-122 de 1999, de tal suerte que la constitucionalidad del tributo se declaró “bajo la condición sine qua non de que los recursos recaudados con base y por causa de él no se distraigan en finalidades distintas.”.

De tal suerte que si bien es cierto el impuesto regulado por el Decreto Extraordinario 2331 de 1998 presentaba características similares al Gravamen a los Movimientos Financieros, no resulta válido comparar sus contenidos, como tampoco reiterar el juicio de constitucionalidad realizado en aquella oportunidad, habida cuenta que son distintas las circunstancias en las que los gravámenes fueron creados y, por ende, las consideraciones que el juez constitucional debe realizar en uno y otro caso.⁴

La necesidad de realizar un análisis constitucional distinto, ante normas de contenido similar, empero producidas, una bajo estado de excepción y otra en tiempo de normalidad, fue

puesta de presente por la Corte en la Sentencia C-804 de 2000. Dice así la disposición:

“Control constitucional de normas transitorias y de normas permanentes

Para efectos del control constitucional que compete ejercer a esta corporación, el carácter transitorio o permanente de la disposición u ordenamiento objeto de él, puede constituir un aspecto de fundamental importancia al momento de realizar el análisis o la confrontación de los preceptos respectivos frente al Estatuto Superior que, en ocasiones, puede incluso incidir en su constitucionalidad. Esto es especialmente claro cuando se trata del juzgamiento de normas dictadas por el Presidente de la República, en ejercicio de las facultades contenidas en los artículos 212, 213 y 215 de la Carta, que regulan los estados de excepción -conmoción interior, guerra exterior y emergencia económica, social y ecológica-, que lo autorizan para expedir normas destinadas única y exclusivamente a contrarrestar los hechos que dieron origen a la situación de anormalidad que se considera perturbadora de la vida comunitaria, situación que se asume transitoria y que, en consecuencia, transfiere ese carácter a la legalidad que la regula.

Dado que entre el régimen de normalidad y el de excepción, existen diferencias notables que, en términos generales, se pueden sintetizar así: el de normalidad es un régimen de plenitud de garantías y el de excepción de restricciones, resulta apenas lógico afirmar que el juez constitucional al efectuar el análisis de la constitucionalidad de medidas adoptadas en uno u otro caso, lo haga desde ópticas distintas. En efecto: el juez constitucional no puede aplicar al legislador ordinario la misma comprensiva (y comprensible) benevolencia que usa a menudo para el legislador emergente, ya que éste cumple su función compelido por el afán de remover factores de crisis o desorden que imposibilitan o dificultan en extremo la vida comunitaria, de la cual él mismo, como gobernante, es supremo responsable. La mengua de ciertos bienes (las libertades y las garantías) que la propia Carta protege por lo valiosos, aparece entonces justificada por la necesidad inaplazable de restablecer el orden. Pero cuando es el legislador ordinario quien actúa, esas consideraciones no pueden tener ya operancia. De ahí que la Corte haya afirmado que “no es lo mismo verificar la constitucionalidad de unas normas cuando corresponden al ejercicio de atribuciones extraordinarias propiciadas por la declaratoria de un estado de excepción que examinarlas como disposiciones llamadas a regir de modo permanente, aunque su contenido material sea idéntico. Los criterios relativos al alcance de cada precepto varían de una hipótesis a la otra,

de tal manera que no por haberse hallado exequible la norma de Estado de Sitio puede predicarse la exequibilidad de esa misma disposición cuando se la concibe como integrada al orden jurídico de normalidad y ha sido revestida de carácter permanente.”” 5

En consecuencia, dada la especificidad de las consideraciones hechas en la sentencia C-136 de 1999, respecto del sujeto activo del impuesto que fuera creado por los artículos 28 a 32 del Decreto 2331 de 1998, tales consideraciones no pueden ser tenidas en cuenta para resolver el presente asunto, aunque esta Corporación hubiese señalado, en pronunciamiento reciente, que los elementos que constituyen el Gravamen a los Movimientos Financieros coinciden con los que conformaron aquel tributo.

Lo antes expuesto porque -como ha quedado explicado- en dicho pronunciamiento se llegó a la determinación de que el sujeto activo del impuesto sobre las transacciones financieras era la Nación, en el entendimiento de que el tributo había sido creado para conjurar la crisis que dio lugar a la declaratoria del Estado de Emergencia Económica y social en todo el territorio nacional -Decreto 2330 de 1998-, razón por la cual se estableció i) que “(..) la canalización de recursos ha de hacerse a través de la Tesorería General (..)para cristalizar y hacer efectivos los límites materiales que se deducen de la número 122 del 1º de marzo de 1999 (..)” y ii) que “(..) los fondos correspondientes no estarán sujetos a las participaciones y transferencias que la Constitución consagra sobre los ingresos corrientes de la Nación, a favor de las entidades territoriales, ni al situado fiscal (..)”.

4. Estudio del cargo. El artículo 1º de la Ley 633 no quebranta el artículo 338 constitucional, en cuanto a la determinación del sujeto activo del gravamen que crea

Como lo indican los antecedentes, el actor acusa la disposición en estudio de desconocer el artículo 338 superior porque, en su entender, el legislador no determinó directamente el sujeto activo del Gravamen a los Movimientos Financieros en las normas demandadas, introducidas al Estatuto Tributario por el artículo 1º de la Ley 633 de 2000, en tanto los intervinientes consideran que de la misma disposición y del artículo 3º de la ley en estudio, puede inferirse con claridad éste elemento del tributo, que el demandante entiende ausente.

Así las cosas, la Corte debe estudiar, de conformidad con la interpretación dada por esta Corporación al precepto superior mencionado, si las preceptivas acusadas han desconocido

el principio de legalidad del tributo y, en especial, si el legislador, al definir el Gravamen a los Movimientos Financieros, omitió determinar el sujeto activo del mismo.

En primer lugar, es del caso recordar que, en materia tributaria, la Constitución de 1991 estableció como uno de los principios del poder impositivo del Estado, el de legalidad que entre otros aspectos⁶ consiste en la predeterminación de los elementos del tributo, por parte del legislador, al igual que de las otras corporaciones públicas de representación popular, facultadas por el ordenamiento constitucional para crear contribuciones fiscales o parafiscales.

Al respecto, la Corte ha tenido la oportunidad de definir la importancia de que las obligaciones tributarias se encuentren debidamente determinadas en las disposiciones que las imponen.

En efecto, i) se ha dicho que corresponde a la Corporación Pública creadora del impuesto conformar, con todos los elementos requeridos, la obligación tributaria a fin de salvaguardar las garantías constitucionales de los asociados previstas en el artículo 29 constitucional⁷, ii) también se ha puntualizado que dada la incidencia de los tributos en la economía, los operadores económicos deben conocer, con exactitud, desde su creación, los elementos que constituyen las imposiciones, iii) además se han relacionado los elementos que integran la obligación tributaria con la posibilidad de hacer realidad los principios constitucionales de equidad y eficiencia del sistema tributario⁸ y, iv) así mismo se ha encontrado que la determinación de los elementos que conforman los tributos reviste especial importancia en el propósito de controlar la elusión y evasión tributarias y, por ende, las consecuencias nocivas que tales prácticas representan en las finanzas del Estado, presupuesto indispensable para que el mismo pueda cumplir los fines para los que fue creado⁹.

De tal forma que establecida la trascendencia de que los creadores de los tributos determinen con claridad y directamente los elementos que conforman la obligación tributaria, y por ende la inconstitucionalidad que supone omitir tal deber, la Corte pasa ahora a estudiar las normas acusadas con el propósito de establecer si el legislador determinó el sujeto activo de la imposición que creó, en cuanto el actor circunscribió su cargo de inconstitucionalidad a la ausencia de este elemento.

Para el efecto, debe recordarse que la Corte tuvo oportunidad de precisar el concepto de

sujeto activo que la autoridad facultada para crear el tributo debe determinar directamente. Así, en la sentencia C-987 de 1999¹⁰, esta Corporación concluyó, luego de realizar un estudio sobre las distintas acepciones que la doctrina tributaria utiliza para referirse al sujeto activo de las imposiciones, que el artículo 338 superior, al prever la necesidad de que la ley, las ordenanzas, y los acuerdos fijen directamente los sujetos activos de los tributos, se refiere a la necesidad de determinar, con absoluta claridad, la autoridad pública que se encuentra en capacidad de hacer efectiva la prestación. Determinación que tiene especial significación cuando la entidad acreedora difiere de la facultada para crear y regular el impuesto, y cuando, además, el beneficiario del gravamen difiere de los anteriores.

“18- Esta Corporación considera que esos diversos entendimientos permiten precisar el significado de la noción de sujeto activo y el alcance del mandato del artículo 338 de la Carta, según el cual, los actos que crean los tributos deben precisar el sujeto activo del impuesto. En efecto, conforme al anterior análisis, y de acuerdo a ciertas distinciones elaboradas por la doctrina tributaria¹¹, es posible atribuir tres significados a la noción de sujeto activo de un tributo. Así, de un lado, es posible hablar del sujeto activo de la potestad tributaria, que es la autoridad que tiene la facultad de crear y regular un determinado impuesto. De otro lado, es posible hablar del sujeto activo de la obligación tributaria, que es el acreedor concreto de la suma pecuniaria en que, en general se concreta el tributo, y quien tiene entonces la facultad de exigir esa prestación. Y finalmente, podemos hablar del beneficiario del tributo, que es la entidad que finalmente puede disponer de esos recursos.

Ahora bien, aunque a veces, en determinados tributos, una misma entidad ocupa simultáneamente estas tres posiciones, la Corte considera que es necesario distinguirlas, pues juegan un diverso papel constitucional, y en ocasiones suelen no coincidir.

Así, la determinación de cuál es el sujeto activo de la potestad tributaria es útil no sólo para efectos del ejercicio de control político por la ciudadanía sino también para poder precisar la naturaleza territorial o nacional de un tributo, y en especial si estamos frente a una renta endógena o exógena de una entidad territorial, puesto que esta Corporación ha señalado que el llamado criterio orgánico es un elemento importante en este análisis. A su vez, este examen es esencial para elucidar hasta que punto puede la ley definir la orientación específica de estos recursos pues en el caso de las fuentes endógenas, o propias, de financiación, la posibilidad de intervención de la ley es mucho menor que en relación con las

fuentes exógenas, pues las primeros constituyen recursos propios de las entidades territoriales, cuya gestión independiente constituye uno de los elementos esenciales de la autonomía (CP art. 287) 12.

De otro lado, la precisión de quien es el beneficiario de un impuesto es esencial para saber al presupuesto de que entidad ingresan finalmente los dineros del tributo, con lo cual no sólo las autoridades pueden planear y ejecutar adecuadamente sus obras sino que la ciudadanía puede ejercer en mejor forma sus labores de fiscalización sobre el uso de los recursos públicos.

Finalmente, la determinación del sujeto activo de la obligación tributaria permite que el contribuyente y el responsable conozcan con exactitud cuál es la autoridad que es acreedora de la suma de dinero y por ende a quien tienen que pagar.

19- Este análisis muestra entonces que para efectos de la predeterminación de los tributos, y por ende del respeto del principio de legalidad, lo que es esencial es que se encuentre claramente definido el sujeto activo de la obligación tributaria, para que las personas tengan certeza sobre qué autoridad puede concretamente exigir el cobro del tributo.(...)"(resaltado no original).

Así las cosas, la Corte observa que el artículo 1º de la Ley en estudio señala a la Nación como acreedor del Gravamen que crea, como quiera que i) el artículo 877 del Estatuto Tributario, obliga a los agentes retenedores del Gravamen a los Movimientos Financieros a "depositar las sumas recaudadas a la orden de la Dirección General del Tesoro Nacional, en la cuenta que ésta señale para el efecto", ii) el artículo 878 idem, confiere a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, (..) las facultades consagradas en el Estatuto Tributario para la investigación, determinación, control, discusión, devolución y cobro (..)" del gravamen, y iii) el artículo 3º de la ley en estudio dispone que "[l]os recaudos del Gravamen a los Movimientos financieros y sus rendimientos serán depositados en una cuenta especial de la Dirección del Tesoro Nacional hasta tanto sean apropiados en el Presupuesto General de la Nación en las vigencias fiscales correspondientes a su recaudo y en las subsiguientes (...)".

De lo anterior, resulta claro que el propio legislador determinó el sujeto activo del Gravamen a los Movimientos Financieros, pues las disposiciones en cita permiten inferir fácilmente que, a través de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -entidad que administra el

tributo- la Nación recauda los recursos provenientes del mismo, los que, además, ingresan a una cuenta especial de la Dirección General del Tesoro, en tanto son apropiados por el Presupuesto General de la Nación.

En conclusión, como se evidenció, el legislador definió por sí mismo a la Nación como el sujeto activo del Gravamen a los Movimientos Financieros, de modo que, por este aspecto, no desconoció el principio de legalidad tributaria. Además, las anteriores consideraciones coinciden con el entendimiento que la Corte ha dado a la obligación de fijar los elementos del tributo, a cargo de los órganos facultados para crearlos, según el cual no se desconoce el artículo 338 de la Constitución cuando dichos elementos, pese a no estar fijados expresamente, pueden ser determinables y resultan, en las mismas disposiciones, inteligibles.¹³

VII. DECISION

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

R E S U E L V E:

Declarar EXEQUIBLES, por el cargo formulado, los artículos 870 a 881 del Estatuto Tributario, tal como fueron adicionados por el artículo 1º de la Ley 633 de 2000.

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Magistrado

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

Magistrado

RODRIGO UPRIMNY YEPES

Magistrado (E)

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MENDEZ

Secretaria General

1 Sentencia C-136 de 1999, M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

2 Vale recordar que en la sentencia relacionada en la nota anterior, se aclaró que no obstante su denominación el Decreto 2331 de 1999 creó un impuesto y no una contribución, debido a que no previó ninguna contraprestación específica a favor de los sujetos pasivos de la imposición.

3 Ibidem.

4 Sobre la definición de la cosa juzgada material, consultar, entre otras, las siguientes providencias: C-489, C-559 y C-565 de 2000, también el Auto de Sala Plena número 027^a de 1998.

5 Sentencia. C-07/93 M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

6 Sobre los aspectos constitucionales que comprende el principio de legalidad tributaria, ver en especial la Sentencia C-987 de 1999, M.P. Alejandro Martínez Caballero, fundamento 5.

7 Al respecto ver la Sentencia C-597 de 2000, M.P. Alvaro Tafur Galvis..

8 Ibídem

9 Cfr. con Sentencia C-488 de 2000, citada en la C-597/00.

10 M.P. Alejandro Martínez Caballero

11 Así, la distinción entre sujeto activo de la potestad tributaria y sujeto activo de la obligación tributaria es ampliamente aceptada en la doctrina tributaria. Para un resumen de esas posiciones, ver Alvaro Leyva Zambrano et al. "Elementos de la obligación tributaria" en Derecho Tributario. Bogotá: ICDT, 1999, pp 427 y ss.

12 Ver, por ejemplo, las sentencias C-219 de 1997, C-720 de 1999 y C-894 de 1999.

13 Al respecto, ver, entre otras, las sentencias C-537/95 y C-427/00.