Sentencia C-227/02

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE OBJECION PRESIDENCIAL-Revisión de las propuestas/COSA JUZGADA EN OBJECION PRESIDENCIAL-Inexistencia en relación con cargos formulados

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Funciones que comprende

El principio de legalidad, como requisito para la creación de un tributo, comprende distintas funciones: (i) no es solamente fruto de la exigencia de representación popular, sino que, además, (ii) corresponde a la necesidad de garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones, y (iii) representa la importancia de un diseño coherente en la política fiscal de un Estado.

PODER-Participación del contribuyente

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Características

PRINCIPIO NO HAY TRIBUTO SIN REPRESENTACION

NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE

PRINCIPIO NO HAY TRIBUTO SIN REPRESENTACION EN EL DERECHO COMPARADO

PRINCIPIO DE PREDETERMINACION DEL TRIBUTO

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Precisión de alcance

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Asambleas y concejos pueden acudir en forma concurrente en determinación/PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Representación popular nacional acompañada en algunos casos de representación local

TRIBUTO-Caracterización de predeterminación o certeza/PRINCIPIO DE PREDETERMINACION DEL TRIBUTO Y PRINCIPIO DE REPRESENTACION POPULAR DEL TRIBUTO-Objetivo democrático esencial

Sobre la predeterminación o certeza existe una doble caracterización: de un lado, el principio

es rígido porque exige a los cuerpos colegiados la determinación de los elementos del tributo, sin que esa facultad pueda atribuirse a una entidad administrativa; pero, de otra parte, los postulados de descentralización y autonomía lo hacen flexible, pues no solamente la ley, sino también las ordenanzas y los acuerdos son los encargados de fijar dichos elementos. Entonces, "la predeterminación de los tributos y el principio de representación popular en esta materia tienen un objetivo democrático esencial, ya que fortalecen la seguridad jurídica y evitan los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido".

POTESTAD IMPOSITIVA DEL ESTADO

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Alcance

PRINCIPIO NO HAY TRIBUTO SIN REPRESENTACION-Participación de autoridades del orden territorial

El principio político según el cual no hay tributo sin representación también está garantizado constitucionalmente cuando hay participación de autoridades del orden territorial pues las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales son igualmente corporaciones públicas de elección popular, cuyas decisiones están dirigidas a ser cumplidas por los habitantes de las respectivas entidades territoriales. Sin embargo, "estas corporaciones electivas realizan esa representatividad con apoyo en el principio de la legalidad del tributo, plasmando sus mandamientos bajo la guía del principio de la certeza tributaria en tanto el artículo 338 prescribe que la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos".

TRIBUTO EN ENTIDADES TERRITORIALES-Unidad económica y coordinación/TRIBUTO EN ENTIDADES TERRITORIALES-Autonomía aunque no gozan de soberanía fiscal

Sobre la unidad económica y coordinación, la Corte observa que si bien las entidades no gozan de soberanía fiscal, pues su actividad está sujeta a la regulación legal, en todo caso son autónomas "tanto para la decisión sobre el establecimiento o supresión de un impuesto de carácter local, autorizados en forma genérica por la ley, como para la libre administración

de todos los tributos que hagan parte de sus propios recursos. En este último aspecto, es necesario diferenciar las leyes sobre tributos nacionales y las que recaen sobre tributos territoriales.

TRIBUTO NACIONAL-Señalamiento legislativo de componentes/TRIBUTO TERRITORIAL-Hipótesis de autorización legislativa de creación/TRIBUTO NACIONAL Y TRIBUTO TERRITORIAL-Distinción

Esta Corporación ha señalado que cuando el legislador establece tributos de carácter nacional tiene la obligación de señalar todos sus componentes, de manera clara e inequívoca. Empero, no sucede lo propio respecto de los impuestos de carácter territorial donde, aunque siempre deberá mediar la intervención del legislador, éste puede autorizar su creación bajo una de dos hipótesis: en primer lugar, puede ocurrir que la propia ley agote los elementos del tributo, caso en el cual las entidades territoriales tendrán la suficiente autonomía para decidir si adoptan o no el impuesto y, en segundo lugar, puede tratarse simplemente de una ley de autorizaciones, donde serán las correspondientes corporaciones de representación popular, en el ámbito territorial, las encargadas de desarrollar el tributo autorizado por la ley.

TRIBUTO EN ENTIDADES TERRITORIALES-Inexistencia de facultad exclusiva y excluyente del Congreso para establecer los elementos/TRIBUTO EN ENTIDADES TERRITORIALES-Competencia de asambleas y concejos para determinar elementos no fijados expresamente en ley de autorizaciones/TRIBUTO DE ENTIDADES TERRITORIALES-Competencia de asambleas y concejos para establecer condiciones específicas de operancia

En la jurisprudencia de esta Corporación se ha señalado que la Constitución Política no le otorga al Congreso de la República la facultad exclusiva y excluyente para establecer los elementos de todo tributo del orden departamental, distrital o municipal, pues en aplicación del contenido del artículo 338 Superior, en concordancia con el principio de autonomía de las entidades territoriales y con las funciones asignadas a las autoridades territoriales, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales disponen de competencia tanto para determinar los elementos del tributo no fijados expresamente en la ley de autorización como para establecer las condiciones específicas en que operará el respectivo tributo en cada departamento, distrito o municipio.

TRIBUTO EN ENTIDADES TERRITORIALES-Competencias del Congreso y asambleas y concejos

Corresponderá al Congreso de la República la creación de los tributos del orden territorial y el señalamiento de los aspectos básicos de cada uno de ellos, los cuales serán apreciados en cada caso concreto en atención a la especificidad del impuesto, tasa o contribución de que se trate. Por su parte, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales establecerán los demás componentes del tributo, dentro de los parámetros generales o restringidos que fije la correspondiente ley de autorización.

TRIBUTO TERRITORIAL-Características

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-No significa exclusividad del Congreso en determinación de todos y cada uno de los elementos/TRIBUTO EN ENTIDADES TERRITORIALES-Participación de corporaciones públicas territoriales en determinación de elementos/TRIBUTO EN ENTIDADES TERRITORIALES-Intervención del Congreso no es exclusiva

Opera el principio de legalidad en materia tributaria. Pero este principio no significa que corresponda con exclusividad al Congreso de la República la determinación de todos y cada uno de los elementos constitucionales del tributo y señalados en el artículo 338 de la Carta Política, pues en aras del principio según el cual no hay contribución sin representación también las corporaciones públicas del orden territorial están facultadas por la Constitución para participar en la determinación de los elementos de los tributos de orden departamental, distrital o municipal. Luego, la intervención del Congreso de la República no es exclusiva cuando se trata de la determinación de los tributos territoriales. Sólo así, pude darse aplicación a los principios de la autonomía de las entidades territoriales, al derecho que les permite “establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones” y a la competencia de las corporaciones públicas del orden territorial para “Decretar, de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales” o “votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales”.

ESTAMPILLA PROHOSPITALES UNIVERSITARIOS PUBLICOS EN ENTIDADES TERRITORIALES-Referencia a elementos

TRIBUTO DEPARTAMENTAL-Autorización a asambleas para precisar algunos de los elementos

ESTAMPILLA PROHOSPITALES UNIVERSITARIOS-Autorización a asamblea para ordenar emisión

TRIBUTO DEPARTAMENTAL-Sujeto activo

TRIBUTO DEPARTAMENTAL-Señalamiento legal de destino de recaudos

TRIBUTO DEPARTAMENTAL-Inconstitucionalidad de destinación exclusiva del recaudo

ESTAMPILLA PROHOSPITALES UNIVERSITARIOS EN ENTIDADES TERRITORIALES-Afectación indebida de capacidad de decisión por destinación exclusiva del recaudo

TRIBUTO DEPARTAMENTAL-Afectación indebida de capacidad de decisión

Referencia: expediente D-3699

Demanda de inconstitucionalidad contra la Ley 645 de 2001 "Por medio de la cual se autoriza la emisión de una estampilla Pro-Hospitales Universitarios"

Actor: Ariel de Jesús Cuspoca Ortiz

Magistrado Ponente:

Dr. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

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 Ariel de Jesús Cuspoca Ortiz demandó la totalidad de la Ley 645 de 2001 "Por medio de la cual se autoriza la emisión

de una estampilla Pro-Hospitales Universitarios".

El estudio del expediente correspondió en reparto al Magistrado Eduardo Montealegre Lynett pero, al ser cambiado su proyecto de sentencia en la Sala Plena, correspondió al Magistrado Jaime Córdoba Triviño hacer las modificaciones del caso al texto definitivo de la sentencia. Con tal propósito se conserva, en esencia, la primera parte del acápite "Consideraciones y Fundamentos" en la medida en que las diferencias de criterio no se presentan frente al carácter vinculante del principio de legalidad del tributo sino en la dimensión y configuración que adquiere constitucionalmente este principio en el orden territorial.

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

II. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe la Ley demandada, conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 44334, del veinte (20) de febrero de 2001.

"LEY 645 DE 2001

(febrero 19)

por medio de la cual se autoriza la emisión de una estampilla Pro-Hospitales Universitarios

El Congreso de Colombia

DECRETA:

Artículo 1°. Autorízase a las Asambleas Departamentales en cuyo territorio funcionen Hospitales Universitarios para que ordenen la emisión de la estampilla Pro-Hospitales Universitarios Públicos.

Artículo 2°. El producido de la estampilla a que se refiere el artículo anterior, se destinará principalmente para:

a) Inversión y mantenimiento de planta física;

b) Dotación, compra y mantenimiento de equipo requeridos y necesarios para desarrollar y cumplir adecuadamente con las funciones propias de las Instituciones;

c) Compra y mantenimiento de equipos para poner en funcionamiento áreas de laboratorio, científicas, tecnológicas y otras que requieran para su cabal funcionamiento;

d) Inversión en personal especializado.

Artículo 3°. Autorízase a las Asambleas Departamentales en cuyo territorio funcionen Hospitales Universitarios Públicos para que determinen las características, tarifas y todos los demás asuntos referentes al uso obligatorio de la estampilla en las actividades y operaciones que se deban realizar en los departamentos y municipios de los mismos.

Artículo 4°. Las providencias que expidan las asambleas departamentales en cuyo territorio funcionen Hospitales Universitarios Públicos en desarrollo de la presente ley, serán llevadas a conocimiento del Gobierno Nacional, a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Artículo 5°. Las obligaciones de adherir y anular las estampillas a que se refiere esta ley quedan a cargo de los funcionarios departamentales y municipales que intervengan en los actos.

Artículo 6°. El recaudo de esta estampilla se destinará exclusivamente para lo establecido en el artículo 2° de la presente ley y la tarifa con que se graven los distintos actos, no podrán exceder del dos por ciento (2%) del valor de los hechos a gravar.

Artículo 7°. Los recaudos por la venta de las estampillas estarán a cargo de las Secretarías de Hacienda Departamentales y las Tesorerías Municipales de acuerdo a las ordenanzas que los reglamenten y su control estará a cargo de las respectivas, Contralorías Departamentales.

Artículo 8°. La emisión de las estampillas cuya creación se autoriza por medio de la presente ley, será hasta por la suma de seis mil millones de pesos moneda corriente ($6.000.000.000.00) anuales por departamento y hasta por diez por ciento (10%) del valor del presupuesto del respectivo departamento en concordancia con el artículo 172 del Decreto 1222 de 1986.

Artículo 9°. La presente ley rige a partir de su promulgación.”

III. LA DEMANDA

Para el actor, las normas acusadas vulneran los artículos 287, 313, 338 y 356 de la Constitución. En su sentir, la ley señala como sujeto activo del impuesto a los Hospitales Universitarios, pero olvida que dichas entidades no tienen existencia jurídica, pues las instituciones prestadoras de servicios de salud son entidades de Primer, Segundo y Tercer Nivel, mas no "Hospitales Universitarios". En estas condiciones, concluye que la ley no puede destinar como sujeto activo de un impuesto a una entidad inexistente o vagamente definida, so pena de vulnerar el artículo 338 de la Carta.

En segundo lugar, a su juicio, las normas acusadas desconocen el artículo 356 de la Constitución, por cuanto con ellas se pretende financiar o asignar recursos a unos organismos del Estado que deben funcionar y prestar sus servicios con los fondos asignados por la Nación. Explica entonces que si los recursos transferidos por la Nación son insuficientes, la ley es inconstitucional porque no puede asignar responsabilidades sin la previa y suficiente asignación de recursos fiscales; que si los fondos son mal administrados, la solución no está en la creación de un nuevo impuesto sino en las gestiones de control y vigilancia; y finalmente, advierte que si los recursos son suficientes, entonces no se necesita el impuesto.

De otro lado, considera que sobre la base de la descentralización y la libertad de las entidades territoriales no se puede llegar al extremo, según el cual, la única limitación en materia de estampillas consiste en la voluntad política para decidir si el Congreso autoriza o no su creación, porque con ello se olvida que algunas obras y servicios cuentan con fuentes propias de financiación: "Dentro de poco no será extraño ver y tener que pagar impuestos pro-jubilados, pro-nóminas, pro-vías, pro-semáforos, etc.".

Por último, el demandante explica que el artículo 3º de la ley autoriza a las Asambleas Departamentales donde funcionen hospitales universitarios públicos, para determinar las características, tarifas y demás asuntos relacionados con el uso de la estampilla. Sin embargo, explica que la Ley 60 de 1993 (art.4), atribuyó a los Distritos la competencia para la prestación de servicios de salud del tercer nivel de atención, y que si la Corte aceptara que los Hospitales Universitarios y el Tercer Nivel son equivalentes, un acto propio de los Concejos Distritales sería asignado a las Asambleas Departamentales, con obvio

desconocimiento de la autonomía territorial. Con estos mismos argumentos considera que se viola el artículo 313-4 de la Carta respecto de los Concejos Municipales.

IV. INTERVENCIONES

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario interviene en el proceso por intermedio de su presidente, Mauricio Alfredo Plazas Vega, para solicitar a la Corte que declare inexequible la Ley 645 de 2001.

Cuestiona la técnica utilizada en la demanda pues, en su sentir, hay argumentos que no están relacionados con la totalidad de la ley sino simplemente con algunos artículos. Explica entonces que el contenido de la ley tiene cuatro clases de regulaciones, a saber: (i) aquellas sobre la autorización a los Departamentos para la emisión de la estampilla, a que se refieren los artículos 1, 3 y 6; (ii) las que reglamentan la destinación de los fondos, esto es, los artículos 2 y 6; (iii) las normas relacionadas con asuntos procedimentales, previstas en los artículos 5 y 7, y (iv) las que establecen elementos de carácter general (artículos 4 y 9).

El Instituto señala su preocupación por la expedición de leyes que autorizan la creación de estampillas, pues considera que su uso indiscriminado podría llegar a gravar por esta vía toda la economía, tanto en la fase de producción como en el proceso de demanda, afectando así los principios de equidad, justicia y proporcionalidad del sistema tributario.

Considera que Ley 663 de 2001 autoriza a la Asamblea del Atlántico para emitir otra estampilla, pero que en ella se corrige el defecto de la Ley 645, por cuanto allí hace referencia a los “hospitales de primer y segundo nivel de atención”. Por tal motivo, concluye que la ley demandada no tiene vigencia en el departamento del Atlántico.

Prosigue con el análisis de los elementos del tributo frente a la autonomía de las entidades territoriales y su determinación para el caso de la ley demandada. En este orden de ideas, estima que cuando la ley hace referencia a los Hospitales Universitarios, debe interpretarse para advertir que ellos son, a lo sumo, dependencias liquidadoras pero que no tienen potestad tributaria, ni se constituyen en sujetos activos del tributo (titularidad reservada a la Nación, los departamentos, las regiones, los territorios indígenas, los municipios y los distritos).

Sin embargo, advierte que además del sujeto activo, hay dos elementos que definen cada tributo y cuya variación implica la creación de una nueva entidad impositiva. "Se trata aquí de una regla de comportamiento, que por serlo obedece al principio de identidad, y que debe juzgarse como tal: cuando una ley señala el sujeto activo, el sujeto pasivo y el hecho gravable, está definiendo un tributo; a tal grado que el cambio de cualquiera de esos elementos significa el establecimiento de un nuevo tributo".

En este orden de ideas, afirma que la Ley 645 de 2001 rompe los principios de unidad y planeación consagrados, pues simplemente hace referencia a las "actividades y operaciones que se deban realizar", expresiones vagas e indeterminadas que no definen ni el sujeto pasivo ni el hecho gravable, ni la forma de determinar la base.

De lo anterior, y ante la ausencia de parámetros claros, el interviniente concluye que los Departamentos podrían crear una contribución, una tasa o un impuesto, o cobrar la estampilla por cualquier actividad y en condiciones desiguales entre los sujetos pasivos, todo lo cual demuestra la inconstitucionalidad de la ley.

Por otra parte, frente a los principios de unidad y planeación, considera que también resultan afectados, ya que si el Estado tiene la dirección de la economía mediante los planes de desarrollo, donde participan las entidades territoriales, no resulta razonable autorizar tributos que no se enmarquen dentro de dicha órbita.

Por último, a juicio del interviniente, la ley no tiene competencia para reglamentar el ejercicio de las funciones que la propia Carta adscribe a las entidades territoriales y que se financian con recursos endógenos. De esta manera, concluye que los artículos 1º, 2º y 6º de la ley deben ser declarados inexequibles.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador General de la Nación Edgardo Maya Villazón, mediante concepto No. 2698, solicita a la Corte declarar la exequibilidad de la Ley 645 de 2001.

Destaca la vocación impositiva de la estampilla, constituida en este caso por los siguientes elementos: (i) el sujeto activo son los Hospitales Universitarios; (ii) los sujetos pasivos y (iii) los hechos generadores son señalados de manera general en la ley, pues autoriza a las

asambleas departamentales a determinar los asuntos sobre el uso obligatorio y las actividades y operaciones gravables; (iv) la tarifa deberá ser fijada por las asambleas, sin que en todo caso pueda exceder del 2% del valor de los hechos generadores.

En sentir del Ministerio Público, las asambleas departamentales deberán decretar y reglamentar el tributo, lo cual armoniza plenamente con la Constitución, pues se enmarca dentro de la competencia compartida entre el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales, en donde les corresponde a éstos definir y particularizar el sujeto activo que la ley denominó "Hospitales Universitarios", entendiendo que los destinatarios serán las empresas sociales del Estado que determinen las ordenanzas.

De otra parte, el Procurador cuestiona la afirmación del peticionario cuando señala que la única fuente de financiación de la salud es el situado fiscal y afirma que la Constitución simplemente estableció una garantía institucional mínima a favor de las entidades territoriales para que la descentralización de servicios como la salud y la educación estuviera precedida de la asignación de recursos.

En cuanto tiene que ver con los concejos distritales, la Vista Fiscal considera que si bien es cierto el artículo 3º de la ley no los incluyó expresamente, ello no significa su exclusión para determinar las características del tributo si los hospitales universitarios funcionan o llegan a hacerlo dentro de la jurisdicción del correspondiente distrito. Explica entonces la regla general según la cual el régimen de los distritos es el de los municipios, a tal punto que sus habitantes tienen representación en las asambleas (Cartagena, Barranquilla y Santa Marta).

Sin embargo, para el caso de Bogotá como Distrito Capital, advierte que la Asamblea Departamental de Cundinamarca no tiene competencia sobre aquel, ni los ciudadanos inscritos allí participan en su elección. Así, invocando los artículos 322, 323 y 327 de la Carta, estima que el manejo tributario de Bogotá requiere de normas especiales, y concluye que la facultad de autorizar dicha estampilla no puede hacérsele extensiva.

Por todo lo anterior, el Procurador solicita a la Corte que declare la exequibilidad de la Ley 645 de 2001.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

Competencia

Cuestión previa: Inexistencia de cosa juzgada

2. La Ley 645 de 2001 fue tramitada como proyecto No. 120/98 Cámara- 09/99 Senado. Una vez aprobado, el Gobierno lo objetó por razones de inconstitucionalidad, pero como el Congreso insistió en su sanción, fue remitido a la Corte para que se pronunciara sobre su constitucionalidad conforme a lo previsto en el artículo 167 de la Carta.

Mediante sentencia C-922 de 2000, la Corte declaró infundadas las objeciones por desconocimiento de los artículos 157 y 161 de la Constitución, pero fundada una por violación del artículo 355 Superior, y otra por vulneración de los artículos 267 y 272 ibídem (artículo 7º parcial). Respecto de la primera, la Corte consideró que los beneficios del tributo no podían extenderse a los hospitales universitarios privados; y con relación a la segunda señaló que el traslado de los recaudos a los beneficiarios no era una función propia de las contralorías departamentales. En consecuencia, declaró la inexequibilidad del proyecto, pero dando aplicación al artículo 167 de la Carta lo remitió al Congreso para que lo rehiciera según los planteamientos de la Corte.

Una vez reformado y aprobado en el Congreso, el proyecto regresó nuevamente a la Corte para que se pronunciara definitivamente sobre su constitucionalidad y, en sentencia C-1706 de 2000, la Corte lo declaró exequible, al encontrar subsanados los vicios por los cuales fue objetado.

3. Teniendo en cuenta que no opera la revisión oficiosa de los proyectos de ley, sino únicamente sobre las objeciones propuestas,1 y que en aquella oportunidad el análisis versó sobre los artículos 157, 161, 267, 272 y 355 de la Constitución (específicamente en torno a la prohibición de auxilios en favor de los hospitales privados y de las funciones de las contralorías departamentales), la Corte considera que no existe cosa juzgada en relación con los cargos formulados en esta demanda (por violación de los artículos 287, 313, 338 y 356 de la Constitución) y que por tal motivo es necesario el análisis material de la Ley 645 de 2001.

El asunto materia de examen

4. A juicio del actor la ley es indeterminada al momento de señalar el sujeto activo del

tributo, pues se refiere a los Hospitales Universitarios, entidades que no tienen existencia jurídica. Así mismo, considera que no puede el Congreso autorizar la creación de una estampilla para suplir las deficiencias de recursos en la atención de servicios a cargo de la Nación, ni puede llegarse al extremo de permitir la creación de un impuesto con la simple voluntad política del Congreso. De otro lado, estima que en el evento de aceptar que cuando la ley habla de Hospitales Universitarios se refiere a instituciones de tercer nivel, las asambleas departamentales estarían invadiendo la órbita autonómica de los concejos distritales, según lo previsto en la Ley 60 de 1993.

Por su parte, el interviniente estima que la Ley 645 de 2001 debe ser declarada inexequible, aún cuando no comparte los planteamientos del actor. En su sentir, los Hospitales Universitarios no son los sujetos pasivos del tributo sino, a lo sumo, las dependencias liquidadoras, pues la titularidad está en cabeza de las entidades territoriales. Sin embargo, advierte que como la ley no define ni el sujeto pasivo, ni el hecho gravable, ni la forma de determinar la base, afecta los principios de unidad y planeación tributaria y con ello la identidad del tributo, todo lo cual conlleva su inconstitucionalidad. Así mismo, señala que al determinar la destinación de los recursos la autonomía de las entidades territoriales resulta afectada.

Por su parte, el Procurador General considera que la ley se ajusta a la Constitución, pues teniendo en cuenta la naturaleza compartida de funciones entre el Congreso y las asambleas departamentales, deja a estas últimas el señalamiento de algunos elementos del tributo, advirtiendo que los destinatarios serán las empresas sociales del Estado que dispongan las ordenanzas. Disiente del actor en el sentido que la única fuente de financiación de la salud es el situado fiscal, porque éste es tan solo una garantía institucional mínima. Y por último, en relación con los distritos, no encuentra violación de su autonomía en tanto que su régimen es, por regla general, el de los municipios, a tal punto que sus habitantes participan en la elección de las asambleas departamentales, con la única excepción del Distrito Capital, que requiere normas especiales en el manejo tributario.

De acuerdo con lo anterior, la Corte observa que el principal problema jurídico que se plantea consiste en determinar si la ley demandada respeta o no el principio de legalidad tributaria. Para ello, la Corte analizará (i) el alcance del principio de legalidad del tributo y su relación con la autonomía territorial, y (ii) si una ley que autoriza la creación de un tributo requiere la

determinación de cada uno de sus componentes. Con esos elementos de juicio, abordará luego el estudio de las disposiciones acusadas.

El principio de legalidad tributaria

5. El principio de legalidad, como requisito para la creación de un tributo, comprende distintas funciones: (i) no es solamente fruto de la exigencia de representación popular, sino que, además, (ii) corresponde a la necesidad de garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones, y (iii) representa la importancia de un diseño coherente en la política fiscal de un Estado. Nace en el medioevo como una forma de contrarrestar el poder del monarca, para asegurar la participación de los ciudadanos en materia económica, porque "la historia muestra, en efecto, que el valladar más firme que los súbditos han opuesto siempre a la expansión del mando ha sido el de sus economías privadas. Curiosa enseñanza: la más enérgica resistencia al poder de los déspotas ha provenido, por lo general, de los contribuyentes".2 Sin embargo, su nacimiento no fue aislado, sino que hizo parte de un proceso mucho más amplio, donde "el contribuyente comprendió que su participación en el ejercicio del Poder era requisito indispensable para no ser víctima de la opresión fiscal, y de que, a la inversa, su participación en el manejo de los caudales públicos constituía el modo más eficaz de contribuir a la dirección política del Estado".3

Tal vez sea la Carta Magna de 1215 el documento que por su trascendencia histórica refleja con mayor claridad la primera característica del principio de legalidad: "no taxation without representation"4 (no puede haber tributo sin representación), reconocido universalmente como fundamento de un Estado democrático,5 también bajo el aforismo "nullum tributum sine lege".6 Bajo esta idea, no es posible decretar un impuesto si para su aprobación no han concurrido los eventuales afectados por intermedio de sus representantes ante los cuerpos colegiados, criterio acogido desde tiempo atrás en el derecho colombiano, pero reafirmado en la Carta de 1991, como ya ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación.7

6. También en el derecho comparado esta cualidad constituye el fundamento para la creación de cualquier carga económica, sin importar que el modelo de Estado sea unitario o federal. Así, la Constitución Española establece en su artículo 31-3 que "[S]ólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales con arreglo a la ley", y agrega varios

artículos más adelante: “la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley” (artículo 133-3). En el mismo sentido se orientan la Constitución italiana y la del Brasil, por solo citar algunos ejemplos.8

7. La segunda característica del principio de legalidad consiste en la predeterminación del tributo, según el cual “una lex previa y certa” debe señalar los elementos de la obligación fiscal (sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa). De esta manera, además de garantizar la representación popular, se brinda certeza a los contribuyentes sobre sus obligaciones de naturaleza fiscal (seguridad jurídica).9

8. Por último, la necesidad de diseñar y coordinar la política fiscal del Estado, encuentra en el principio de legalidad un sólido fundamento, especialmente en cuanto tiene que ver con las competencias que puede atribuirse a las entidades territoriales, siempre bajo un criterio de “unidad económica”.

9. Con todo, el principio de legalidad ha sido objeto de ajustes y transformaciones históricas que demuestran la necesidad de precisar su alcance en un modelo de Estado Unitario pero descentralizado y con autonomía de sus entidades territoriales (artículo 1º de la CP).

En cuanto a la representación, en todo caso será necesaria la intervención del órgano político por excelencia, el Congreso (art.150 num.11 y 12), aunque no siempre se agota en él la determinación del tributo, pues tanto las asambleas departamentales como los concejos municipales o distritales pueden acudir en forma concurrente, bajo ciertos condicionamientos. Así, el artículo 300-4 de la Constitución atribuye a las asambleas la tarea de “decretar, de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales”, que también se asigna a los concejos municipales para los gastos locales (CP., art.313-4). Desde esta perspectiva, el principio de legalidad mantiene plena vigencia porque deberá mediar siempre la representación popular nacional, acompañada, en algunos casos, de la representación local.10

10. Sobre la predeterminación o certeza existe una doble caracterización: de un lado, el principio es rígido porque exige a los cuerpos colegiados la determinación de los elementos del tributo, sin que esa facultad pueda atribuirse a una entidad administrativa (CP., art.338);11 pero, de otra parte, los postulados de descentralización y autonomía lo hacen flexible, pues no solamente la ley, sino también las ordenanzas y los acuerdos son los

encargados de fijar dichos elementos. Entonces, “la predeterminación de los tributos y el principio de representación popular en esta materia tienen un objetivo democrático esencial, ya que fortalecen la seguridad jurídica y evitan los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido”.12

11. Acerca del poder impositivo del Estado y el papel asignado al Congreso de la República y a las corporaciones públicas territoriales esta Corporación expuso lo siguiente:

La potestad impositiva del Estado se halla ligada al principio de legalidad13 en cuanto fundamento de competencia y poder creador de tributos, para cuyo ejercicio se hace indispensable la participación eminente de corporaciones de elección popular, habida consideración de la vocación democrática que usualmente las anima y de la estructura de poder que informa al Estado. Por ello mismo cabe esperar que, con apoyo en las normas constitucionales y legales la competencia impositiva se halle primeramente en cabeza de una corporación con poderes legislativos, en orden a garantizar el surgimiento y desarrollo del tributo a partir de una génesis legal.

Ese principio de legalidad, aunque con diferentes alcances, ya figuraba en el artículo 43 de la Constitución de 1886 (acto legislativo No. 3 de 1910). La nueva Carta Política retomó su contenido y avanzó hacia una preceptiva mucho más comprensiva, tal como puede apreciarse en términos del artículo 338 superior, en consonancia con el artículo 150-12 ibídem. En este sentido el artículo 338 preservó el principio de legalidad del tributo señalando que en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales y parafiscales. Cierto es también que el nuevo texto constitucional (el antiguo igualmente) adolece de una antitécnica redacción en lo que hace a la expresión “contribuciones fiscales y parafiscales”, toda vez que la norma debió referirse al género TRIBUTO que de suyo engloba los impuestos, las tasas y las contribuciones. Empero, dentro de un análisis sistemático que incorpora los artículos 150, numerales 10 y 12; 313-4; y 300-4 de la Carta, imperioso es entender que la configuración normativa en comento alude al género tributo, que sin duda se realiza a través de las especies: impuesto, tasa y contribución.

Bajo esta perspectiva el Congreso de la República aparece como el órgano soberano en

materia impositiva. Vale decir, el Congreso a través de ley crea los tributos de estirpe nacional o territorial, pudiendo frente a estos últimos fijar unos parámetros que le permitan a las asambleas y concejos decretarlos dentro de sus respectivas jurisdicciones. Sin perjuicio, claro es, de las facultades reglamentarias que con arreglo a la Constitución y la ley correspondan a las asambleas y concejos.

En relación con el Presidente de la República la Constitución también reivindica esa soberanía fiscal que informa la acción del Congreso, toda vez que en términos del artículo 150-10 superior el Legislativo no le puede otorgar al Presidente facultades extraordinarias para decretar impuestos.14 Cosa distinta es que con fundamento en el estado de emergencia económica pueda el Presidente, en forma transitoria, establecer nuevos tributos o modificar los existentes, medidas tales que dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal. Siendo patente que en esta hipótesis el Presidente no actúa por delegación del Congreso, que sí en virtud de las atribuciones propias que en forma directa y expresa le concede el Estatuto Supremo. Lo que a su turno, lejos de poner en entredicho la soberanía impositiva del Legislador, por el contrario, la refrenda, pues según se desprende del artículo 215 superior, la vigencia de las medidas impositivas tomadas por el Ejecutivo sólo podrá pasar de transitoria a permanente a voluntad del Congreso15. Por otra parte, no sería dable soslayar la importancia que esa soberanía impositiva tiene frente a la subsiguiente configuración de los ingresos corrientes del presupuesto público, y por tanto, frente a la actualización del principio de la legalidad de los ingresos públicos (art. 345 C.P.). Finalmente debe observarse que ese poder soberano tiene unos límites constitucionales y legales, tal como lo destacan, entre otros, los artículos 294 y 317 de la Constitución, al igual que las leyes contentivas de la preceptiva rectora de la actividad legislativa, dentro del amplio espectro de las funciones separadas y de la colaboración armónica que demanda la efectiva realización de los fines del Estado (arts. 1, 2, 113 y 121 C.P.).16

De lo expuesto se desprende que el principio político según el cual no hay tributo sin representación también está garantizado constitucionalmente cuando hay participación de autoridades del orden territorial pues las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales son igualmente corporaciones públicas de elección popular, cuyas decisiones están dirigidas a ser cumplidas por los habitantes de las respectivas entidades territoriales. Sin embargo, “estas corporaciones electivas realizan esa representatividad con apoyo en el principio de la legalidad del tributo, plasmando sus mandamientos bajo la guía

del principio de la certeza tributaria en tanto el artículo 338 prescribe que la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos".17

12. Finalmente, sobre la unidad económica y coordinación, la Corte observa que si bien las entidades no gozan de soberanía fiscal, pues su actividad está sujeta a la regulación legal, en todo caso son autónomas "tanto para la decisión sobre el establecimiento o supresión de un impuesto de carácter local, autorizados en forma genérica por la ley, como para la libre administración de todos los tributos que hagan parte de sus propios recursos (C, art. 287-3 y 313-4 C.N.)".18 En este último aspecto, es necesario diferenciar las leyes sobre tributos nacionales y las que recaen sobre tributos territoriales, según se señala en el siguiente acápite.

La autonomía territorial y el principio de legalidad tributaria

13. En numerosas oportunidades esta Corporación ha señalado que cuando el legislador establece tributos de carácter nacional tiene la obligación de señalar todos sus componentes,19 de manera clara e inequívoca.20 Empero, no sucede lo propio respecto de los impuestos de carácter territorial donde, aunque siempre deberá mediar la intervención del legislador, éste puede autorizar su creación bajo una de dos hipótesis: en primer lugar, puede ocurrir que la propia ley agote los elementos del tributo, caso en el cual las entidades territoriales tendrán la suficiente autonomía para decidir si adoptan o no el impuesto21 y, en segundo lugar, puede tratarse simplemente de una ley de autorizaciones, donde serán las correspondientes corporaciones de representación popular, en el ámbito territorial, las encargadas de desarrollar el tributo autorizado por la ley.22 Sin embargo, surge entonces una pregunta: ¿Cuál es el grado de generalidad que puede tener la ley de autorizaciones?. En otras palabras, la pregunta está orientada a determinar cuál es el contenido mínimo de una ley de autorizaciones.

En la jurisprudencia de esta Corporación ya se ha dado respuesta a los anteriores interrogantes, criterios que son reiterados en esta oportunidad para señalar que la Constitución Política no le otorga al Congreso de la República la facultad exclusiva y excluyente para establecer los elementos de todo tributo del orden departamental, distrital o municipal, pues en aplicación del contenido del artículo 338 Superior, en concordancia con el

principio de autonomía de las entidades territoriales y con las funciones asignadas a las autoridades territoriales, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales disponen de competencia tanto para determinar los elementos del tributo no fijados expresamente en la ley de autorización como para establecer las condiciones específicas en que operará el respectivo tributo en cada departamento, distrito o municipio.

Corresponderá entonces al Congreso de la República la creación de los tributos del orden territorial y el señalamiento de los aspectos básicos de cada uno de ellos, los cuales serán apreciados en cada caso concreto en atención a la especificidad del impuesto, tasa o contribución de que se trate. Por su parte, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales establecerán los demás componentes del tributo, dentro de los parámetros generales o restringidos que fije la correspondiente ley de autorización.

Entendida así la articulación de los principios superiores mencionados en los artículos 1º, 150 nls. 11 y 12, 287-3, 300-4 y 313-4, tendrá sentido y aplicación el artículo 338 de la Constitución cuando señala que "En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales".

De lo contrario, si correspondiera únicamente al Congreso determinar todos y cada uno de los elementos de los tributos del orden territorial, carecería de sentido la expresión que emplea el inciso primero del artículo 338 de la Constitución y según la cual "La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos".

Sobre estas características de los tributos en el orden territorial, la Corte Constitucional se pronunció, de la siguiente manera, en la sentencia C-413 de 1996, M.P. José Gregorio Hernández Galindo:

Ahora bien, la exigencia de los enunciados que componen el precepto tributario, al tenor del artículo 338 de la Carta, debe aplicarse y hacerse efectiva en relación con el nivel del gravamen correspondiente, pues de la norma constitucional no surge una sola competencia en cuanto al ejercicio de la potestad impositiva ni tampoco un solo grado de tributos.

Ante lo afirmado en la demanda, es necesario destacar que el aludido precepto constitucional

no tiene el sentido de concentrar en el Congreso la competencia exclusiva y excluyente para establecer los elementos de todo tributo, incluidos los que establezcan las asambleas departamentales y los concejos municipales y distritales, pues ello implicaría, ni más ni menos, el desconocimiento del ámbito propio e inalienable que la Constitución reconoce a las entidades territoriales en cuanto al establecimiento de gravámenes en sus respectivos territorios.

Al contrario, elemento de primordial importancia en el sistema tributario colombiano desde la vigencia de la Constitución de 1886 (artículo 43), ahora reafirmado, desarrollado y profundizado por la Carta Política de 1991, es el de la descentralización y autonomía de las entidades territoriales (artículo 1 C.P.), entre cuyos derechos básicos está el de "administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones" (artículo 287, numeral 3, en armonía con los artículos 294, 295, 300-4 y 313-4 C.P.).

Particularmente los artículos 300, numeral 4, y 313, numeral 4, confieren a asambleas y concejos autoridad suficiente para decretar, de conformidad con la Constitución y la ley, los tributos y contribuciones que su sostenimiento requiere.

Cuando la Constitución estatuye que tales competencias de los cuerpos de elección popular habrán de ser ejercidas de acuerdo con la ley no está dando lugar a la absorción de la facultad por parte del Congreso, de tal manera que las asambleas y los concejos deban ceder absolutamente su poder de imposición al legislador. Este, por el contrario, al fijar las pautas y directrices dentro de las cuales obrarán esas corporaciones, tiene que dejar a ellas el margen que les ha sido asignado constitucionalmente para disponer, cada una dentro de las circunstancias y necesidades específicas de la correspondiente entidad territorial, lo que concierne a las características de los gravámenes que vayan a cobrar.

Dicho mandato constitucional no se agota, entonces, en la previsión de los poderes del Congreso en materia tributaria, ni en la consagración de los requisitos que deben reunir las leyes mediante las cuales los ejerza, sino que reconoce la existencia de los distintos niveles tributarios, dejando el respectivo espacio a las asambleas departamentales y a los concejos distritales y municipales para percibir, por la vía de impuestos, tasas y contribuciones, las rentas que habrán de aplicar para la realización de sus funciones y para la afirmación de su autonomía.

Dentro de ese contexto, la referencia a la obligación de señalar en el acto creador del impuesto los elementos esenciales de la obligación tributaria ha de entenderse hecha, según el tipo de gravamen, por el nivel territorial al que corresponda, de lo cual se infiere que si el legislador, como puede hacerlo (artículos 295, 300-4 y 313-4), decide regular o establecer normas generales sobre tributos del orden departamental, municipal o distrital, no se le puede exigir, ni debe permitírsele, que en la ley respectiva incluya directamente todos los componentes del tributo (hecho gravable, base gravable, sujetos activos, sujetos pasivos y tarifas) o, en los casos de tasas y contribuciones, el método y el sistema para recuperación de costos o la participación en beneficios -como sí está obligado a hacerlo tratándose de tributos nacionales-, pues su función no es, ni puede ser, según las reglas de la descentralización y la autonomía de las entidades territoriales, la de sustituir a los órganos de éstas en el ejercicio de la competencia que les ha sido asignada por la Constitución.

Así lo puso de presente esta Corte en la sentencia C-537 del 23 de noviembre de 1995 (M.P.: Dr. Hernando Herrera Vergara), en la cual se sostuvo:

"Conforme a lo anterior, estima la Corte que la regla general en virtud de lo dispuesto por el artículo 338 superior, es que la ley que crea una determinada contribución, debe definir directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. Pero ello no obsta para que dentro de una sana interpretación de las normas constitucionales, sean las entidades territoriales las que con base en los tributos creados por la Ley, puedan a través de las ordenanzas departamentales y los acuerdos municipales o distritales, a través de sus corporaciones, fijar los elementos de la contribución respectiva, o sea, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, así como las tarifas de las mismas".

De acuerdo con lo expuesto, opera el principio de legalidad en materia tributaria. Pero este principio no significa que corresponda con exclusividad al Congreso de la República la determinación de todos y cada uno de los elementos constitucionales del tributo y señalados en el artículo 338 de la Carta Política, pues en aras del principio según el cual no hay contribución sin representación también las corporaciones públicas del orden territorial están facultadas por la Constitución para participar en la determinación de los elementos de los tributos de orden departamental, distrital o municipal. Luego, la intervención del Congreso de la República no es exclusiva cuando se trata de la determinación de los tributos territoriales.

Sólo así, pude darse aplicación a los principios de la autonomía de las entidades territoriales, al derecho que les permite "establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones" y a la competencia de las corporaciones públicas del orden territorial para "Decretar, de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales" o "votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales" (C.P., arts. 1, 287-3, 300-4 y 313-4).

Corresponde ahora adelantar el análisis material de la ley demandada para determinar si cumple con las exigencias del principio de legalidad.

La estampilla pro-hospitales universitarios públicos

15. Estima la Corte que la serie de elementos inherentes a la estampilla y señalados por el Congreso de la República en la ley demandada son suficientes para garantizar el principio de legalidad del tributo a que se ha hecho referencia.

En efecto, al analizar el contenido de la Ley 645 se encuentra que en ella se consagran los siguientes elementos propios: 1º) Señala los destinatarios de la autorización: las asambleas departamentales en cuyo territorio funcionen hospitales universitarios (art. 1º); 2º) indica el objeto de la autorización: la emisión de la estampilla pro-hospitales universitarios públicos (art. 1º); 3º) señala las actividades a las que se destinará los recaudos por la venta de las estampillas (arts. 2º y 6º); 4º) fija los límites materiales a la autorización dada a las asambleas departamentales: la determinación de las características, tarifas y todos los demás asuntos referentes al uso obligatorio de la estampilla (art. 3º); 5º) se refiere al objeto del gravamen: las actividades y operaciones que se deban realizar en los departamentos y municipios de los mismos (art. 3º); 6º) consagra una modalidad de seguimiento de las decisiones adoptadas por las asambleas departamentales por parte del Gobierno Nacional – Ministerio de Hacienda y Crédito Público; 7º) señala quiénes son los encargados de adherir y anular las estampillas: los funcionarios departamentales y municipales que intervengan en los actos (art. 5º); 8º) fija un límite máximo a la tarifa con que se graven los distintos actos, la cual no podrá exceder del 2% del valor de los hechos a gravar (art. 6º); 9º) indica cuales serán las dependencias que tendrán a su cargo el recaudo por la venta de las estampillas: las secretarías de hacienda departamentales y las tesorerías municipales (art. 7º); 10º) dice que el control de los recaudos estará a cargo de las contralorías departamentales; y 11º) señala

dos límites al monto total de recaudo por la emisión de las estampillas: hasta seis mil millones de pesos moneda corriente por departamento y hasta por 10% del valor del presupuesto del respectivo departamento en concordancia con el artículo 172 del Decreto 122 de 1986.

Como se observa, al evaluar la ley demandada no se encuentra ninguna dificultad para determinar e individualizar el gravamen pues en su contenido hace referencia a los elementos constitucionales propios de un tributo.23 1) El sujeto activo es el departamento en su calidad de entidad territorial. Este hecho se evidencia en el artículo 7º de la Ley 645 donde se establece que los recaudos por la venta de las estampillas estarán a cargo de las secretarías de hacienda departamentales. 2) El hecho gravable está indicado en los artículos 3º, 5º y 6º en donde se dice que serán las actividades y operaciones que se deban realizar en los departamentos y municipios de los mismos y que impliquen la realización de actos en los cuales intervengan funcionarios departamentales y municipales;24 3) El sujeto pasivo tendrá que estar relacionado con las actividades y operaciones señaladas como hecho gravable; 4) la tarifa, según el artículo 6º, no podrá exceder del dos por ciento (2%) del valor de los hechos a gravar; y 5) la base gravable será el valor de los hechos a gravar (art. 6º).

La norma demandada incluso fue más allá de la determinación de los elementos del tributo al precisar, en el artículo 7º, la autoridad que ejercerá el control de los recaudos por la venta de las estampillas; fijar, en el artículo 8º, una suma tope para la emisión de las estampillas; y, para mantener la coherencia y unidad de la hacienda pública, ordenar en el artículo 4º el envío al Gobierno Nacional de las providencias que expidan las asambleas departamentales en desarrollo de la ley.

Así, carecen de fundamento las afirmaciones del demandante y del interviniente referentes a la generalidad de la Ley 645. Como se aprecia, la Ley 645, en consideración a la particular naturaleza de la estampilla, indica cuál es el hecho gravable, el sujeto activo, la tarifa y la base gravable. A partir de los límites fijados por el legislador, corresponderá a las asambleas departamentales decretar, de conformidad con la ley, el tributo necesario para el cumplimiento de las funciones departamentales en el sector de la salud (C.P., art. 300-4).

16. Además, por tratarse de un tributo del orden departamental, es admisible constitucionalmente que la ley que crea el tributo autorice a las asambleas departamentales

para precisar algunos de los elementos a que hace referencia el artículo 338 de la Carta, lo cual corresponde a la condiciones que plantea la autonomía de las entidades territoriales y permite que, en aplicación de este principio y de acuerdo con sus propias especificidades y actividades económicas que allí se desarrollen, cada departamento pueda señalar los actos específicos que serán objeto de la estampilla.

17. Los demás argumentos de inconstitucionalidad tampoco son procedentes:

a) En relación con el cargo contra la Ley 645 por vulneración del artículo 338 de la Constitución, por la indeterminación del sujeto activo del tributo en cuanto los hospitales universitarios no tienen existencia jurídica, la Corte precisa lo siguiente: 1º) el sujeto activo del tributo creado por la Ley 645 no son los hospitales universitarios sino los departamentos como entidades territoriales; 2º) los hospitales universitarios públicos, por desarrollo legislativo, hacen parte de la categoría de empresas sociales del Estado, "que constituyen una categoría jurídica especial de entidad pública descentralizada, con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa" (L. 100/93, art. 194). Por lo tanto, carece de fundamento constitucional este cargo contra Ley 645.

b) Acerca de la vulneración de la Constitución invocada por el demandante debido a que la Ley 645 de 2001 desconoce la competencia de los distritos para la prestación de los servicios de salud del tercer nivel de atención, señalada en el artículo 4º de la Ley 60 de 1993, se precisan dos aspectos: 1º) la Ley 645 no modifica en manera alguna la regulación que contenía la Ley 60 de 1993, pues el hecho de no mencionar expresamente a los concejos distritales dentro de la autorización para crear la estampilla, no significa que la norma demandada haya modificado la ley que asigna funciones en esta materia a los distritos; 2º) la formulación del cargo expresa un asunto de interpretación y aplicación de la Ley 645 en los distritos, asunto ajeno al control de constitucionalidad que corresponde ejercer a esta Corporación. Entonces, desde esta perspectiva no hay vulneración de norma alguna de la Carta.

c) Con la creación de la estampilla pro-hospitales universitarios públicos tampoco se vulnera el artículo 356 de la Constitución pues, como lo señala el Procurador General, la Constitución Política no señala que la única fuente de financiamiento para la prestación del servicio de salud en los departamentos sea, en los términos del artículo 2º del Acto Legislativo No. 1 de

2001, los recursos del Sistema General de Participaciones de los Departamentos, Distritos y Municipios. Contrario a lo afirmado por el actor, la Constitución consagra otras fuentes de recursos dirigidos a la prestación del servicio de salud, como son las rentas por el ejercicio de monopolios de licores y de suerte y azar, además de establecer los principios de coordinación, concurrencia y subsidiariedad para ejercer las competencias atribuidas a los distintos niveles territoriales, con los cuales podrían afectarse recursos de otras entidades en la prestación del servicio de salud a cargo de departamento (C.P., arts. 336 y 288). Por ello, se considera igualmente infundado este argumento de inconstitucionalidad.

d) Finalmente, en relación con el reparo de constitucionalidad expuesto por el interviniente contra los artículos 2º y 6º de la Ley 645, la Corte estima necesario señalar que si bien el artículo 2º en referencia menciona las actividades a que se podrán destinar los recaudos por la venta de las estampillas, esta circunstancia en manera alguna desconoce la autonomía de las entidades territoriales pues tal relación tiene un carácter meramente indicativo según se menciona expresamente en dicho artículo. Sin embargo, no ocurre lo mismo con el contenido del artículo 6º, en el cual se expresa que "el recaudo de estas estampillas se destinará exclusivamente para lo establecido en el artículo 2º ...". La expresión "exclusivamente" es contraria a la finalidad expuesta en el artículo 2º de la ley acusada y afecta indebidamente la capacidad de decisión que la Carta reconoce a las autoridades del nivel territorial, razón por la cual se declarará la inexequibilidad de este vocablo.

23. De este modo, la Ley 645 de 2001 no vulnera los principios constitucionales sobre la legalidad del tributo ni de reparto de competencias entre las autoridades nacionales y territoriales. En consecuencia, se declarará su exequibilidad, con excepción del vocablo "exclusivamente" contenido en el artículo 6º, el cual se declarará inexequible.

DECISION

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

RESUELVE

Declarar EXEQUIBLE la Ley 645 de 2001, excepto el vocablo "exclusivamente" contenido en el artículo 6º de esta Ley, el cual se declara INEXEQUIBLE.

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERIA

Magistrado

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INES VARGAS HERNANDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

Salvamento de voto a la Sentencia C-227/02

TRIBUTO EN ENTIDADES TERRITORIALES-Interpretación armónica de normas constitucionales (Salvamento de voto)

NORMA CONSTITUCIONAL-Colisión/NORMA CONSTITUCIONAL SOBRE TRIBUTO EN ENTIDADES TERRITORIALES-Tensión entre el binomio autonomía y unidad (Salvamento de voto)

AUTONOMIA TERRITORIAL EN MATERIA FISCAL-Régimen constitucional/AUTONOMIA TERRITORIAL EN MATERIA FISCAL-Necesidad de ley orgánica que regule la materia (Salvamento de voto)

CONSTITUCION POLITICA-Interpretación sistemática (Salvamento de voto)

TRIBUTO EN ENTIDADES TERRITORIALES-Existencia de ley orgánica para establecimiento (Salvamento de voto)

TRIBUTO NACIONAL Y TRIBUTO TERRITORIAL-Distinción/TRIBUTO NACIONAL-Señalamiento de todos los componentes por legislador/TRIBUTO TERRITORIAL-Hipótesis de autorización legislativa de creación (Salvamento de voto)

Esta Corporación ha señalado que cuando el legislador establece tributos de carácter nacional tiene la obligación de señalar todos sus componentes, de manera clara e inequívoca. Empero, no sucede lo propio respecto de los impuestos de carácter territorial donde, aunque siempre deberá mediar la intervención del legislador, este puede autorizar su creación bajo una de dos hipótesis: en primer lugar, puede ocurrir que la propia ley agote los elementos del tributo, caso en el cual las entidades territoriales tendrán la suficiente autonomía para decidir si adoptan o no el impuesto y, en segundo lugar, puede tratarse simplemente de una ley habilitante, donde serán las correspondientes corporaciones de representación popular, en el ámbito territorial, las encargadas de desarrollar el tributo autorizado por la ley.

TRIBUTO-Grado de generalidad de ley habilitante/TRIBUTO-Contenido mínimo de ley habilitante (Salvamento de voto)

PRINCIPIO DE IDENTIDAD DE TRIBUTO EN ENTIDADES TERRITORIALES-Alcance/TRIBUTO EN ENTIDADES TERRITORIALES-Contenido mínimo de ley habilitante (Salvamento de voto)

Debe acudirse al “principio de identidad”, según el cual es necesario un núcleo mínimo establecido en la ley que garantice que el impuesto cuya creación se autoriza no pueda ser alterado en su naturaleza por las entidades territoriales, hasta llegar al punto de convertirse en un impuesto distinto al que fue autorizado originariamente. La jurisprudencia ha señalado que la ley de autorizaciones, “al menos debe contener los límites dentro de los cuales la ordenanza o el acuerdo fijen los contenidos concretos de que habla el artículo citado”, o puede tener un carácter más general, “siempre y cuando indique, de manera global, el marco dentro del cual las asambleas y los concejos debe proceder a especificar los elementos concretos de la tributación”.

PRINCIPIO DE IDENTIDAD DE TRIBUTO EN ENTIDADES TERRITORIALES-Validez (Salvamento de voto)

TRIBUTO EN ENTIDADES TERRITORIALES-Sujeción a la ley y la Constitución (Salvamento de

voto)

PRINCIPIO DE UNIDAD ECONOMICA DE TRIBUTO DE ENTIDADES TERRITORIALES-Descripción general por la ley de elementos (Salvamento de voto)

TRIBUTO EN ENTIDADES TERRITORIALES-Ley habilitante como tipo tributario en blanco (Salvamento de voto)

TRIBUTO EN ENTIDADES TERRITORIALES-Contenido de la ley no necesariamente ha de ser unívoco sin ser indeterminado (Salvamento de voto)

PRINCIPIO DE IDENTIDAD DE TRIBUTO EN ENTIDADES TERRITORIALES-Análisis de diseño y contenido de la ley/PRINCIPIO DE IDENTIDAD DE TRIBUTO EN ENTIDADES TERRITORIALES-Capacidad de individualización o determinabilidad (Salvamento de voto)

TRIBUTO-Dificultades de ley para identificación (Salvamento de voto)

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Funciones (Salvamento de voto)

El principio de legalidad tributaria cumple en el ordenamiento jurídico colombiano varias funciones: (i) constituye el fundamento de la representación popular; (ii) ofrece a los ciudadanos seguridad y certeza sobre sus obligaciones tributarias (ley certa y lex previa); (iii) permite la distribución de competencias entre las entidades territoriales bajo criterios de unidad económica, descentralización y autonomía, pero se concreta en uno más específico: "el principio de identidad".

TRIBUTO EN ENTIDADES TERRITORIALES-Requiere de ley orgánica que habilite competencias normativas (Salvamento de voto)

TRIBUTO EN ENTIDADES TERRITORIALES-Grado mínimo de identidad que permita diferenciación e individualización (Salvamento de voto)

PRINCIPIO DE IDENTIDAD DE TRIBUTO EN ENTIDADES TERRITORIALES-Contenido mínimo de ley que permita determinar e individualizar (Salvamento de voto)

ESTAMPILLA PROHOSPITALES UNIVERSITARIOS-Ausencia de ley orgánica constituye argumento para inexequibilidad (Salvamento de voto)

PRINCIPIO DE IDENTIDAD EN TRIBUTO DEPARTAMENTAL-Desconocimiento por indeterminación (Salvamento de voto)

TRIBUTO-Triple connotación del sujeto activo (Salvamento de voto)

TRIBUTO DEPARTAMENTAL-Determinación desde la triple perspectiva (Salvamento de voto)

TRIBUTO DEPARTAMENTAL-Insuficiencia en señalamiento de sujeto activo (Salvamento de voto)

CONTRIBUCION PARAFISCAL-Características (Salvamento de voto)

Ampliamente ha indicado la jurisprudencia constitucional que las contribuciones parafiscales se caracterizan porque (i) son obligatorias como todos los impuestos y contribuciones derivadas del ejercicio del poder coercitivo del Estado, (ii) gravan únicamente un grupo, gremio o sector económico, (iii) redundan únicamente en beneficio del grupo, gremio o sector que tributa y (iv) son recursos públicos pertenecientes al estado pero destinados a un determinado sector.

TRIBUTO DEPARTAMENTAL-Individualización aparente (Salvamento de voto)

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Insuficiencia de elementos (Salvamento de voto)

ESTAMPILLA-Riesgos de utilización indiscriminada de leyes que autorizan la emisión (Salvamento de voto)

POLITICA FISCAL-Manejo aislado y desorganizado (Salvamento de voto)

Referencia: expediente D-3699

Demanda de inconstitucionalidad contra la totalidad de la ley 645 de 2001 “Por medio de la cual se autoriza la emisión de una estampilla Pro-Hospitales Universitarios”.

Actor: Ariel de Jesús Cuspoca Ortiz

Magistrado Ponente:

Dr. JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Con el acostumbrado respeto por la posición de la mayoría, los suscritos magistrados nos hemos apartado de la decisión adoptada en el proceso de la referencia. A continuación presentamos las razones por las cuales consideramos que la ley demanda ha debido declararse inexequible en su integridad.

Insuficiencia del modelo de análisis existente

1.- Como tuvimos ocasión de expresarlo en el salvamento de voto a la sentencia C-1097 de 2001, donde la Corte declaró la exequibilidad de una norma que autorizaba la emisión de la estampilla "pro-cultura" (artículo 38 de la ley 397 de 1997), es necesario interpretar armónicamente las normas constitucionales sobre tributos de las entidades territoriales, pues en la Carta se prevén competencias que resultan abiertamente contradictorias o que no son comprensibles desde una lectura individual.

En aquella oportunidad señalamos lo siguiente:

"Así, el artículo 338 de la Constitución, leído de manera aislada, establece que tanto el Congreso de la República, como las asambleas y los concejos municipales: (i) pueden imponer contribuciones fiscales y parafiscales y (ii) que deben fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y, además, las tarifas de los impuestos. Al considerarse en forma separada la disposición, se entendería que existe autonomía fiscal por parte de los entes territoriales, pues están facultados para decretar los tributos y tienen la obligación de precisar todos sus elementos. Interpretación que armoniza con el mandato del artículo 317 de la Carta, según el cual únicamente los municipios pueden gravar la propiedad inmueble.

Si se interpretan sistemáticamente estas dos disposiciones, se llegaría a la siguiente conclusión: el Congreso de la República no tiene competencia para dictar normas específicas, relativas a los tributos de los entes territoriales, pues cada municipio establecería los diversos elementos de la obligación (C.P. art. 338) en relación con una fuente tributaria específica (C.P. art. 317).

Empero, esta interpretación entra en franca colisión con los artículos 287, 300-4 y 313-4 de la Constitución, conforme a los cuales, la imposición de los tributos de las entidades territoriales se hará de conformidad con la ley. Siguiendo el mandato que se desprende de

estas disposiciones, es necesaria la intervención legislativa para que una entidad territorial pueda dictar un tributo, lo que implica que si no existe ley, resulta imposible la creación de la contribución fiscal. Cabe señalar que la Carta no establece restricciones sustanciales al legislador, de manera que podría entenderse que está en la facultad de dictar y precisar todos los elementos del tributo. Esta solución hipotética, cabe señalar, desconoce el artículo 338, antes mencionado."

Remitiendo a los planteamientos allí expuestos, consideramos que los artículos 317 y 338 de la Carta entran en colisión con los artículos 287, 300-4 y 314-4 del mismo estatuto, creando una tensión entre el binomio autonomía/unidad: "en virtud del primer factor, se reconoce a las entidades territoriales competencia para crear tributos y fijar sus elementos, en tanto que por el segundo, corresponde al Congreso de la República regular la producción normativa de los entes territoriales en la materia".

Igualmente expresamos que la distinción entre fuentes endógenas y exógenas de financiamiento resulta insuficiente como técnica de interpretación para armonizar los contenidos normativos de los mencionados artículos, así como para construir un sistema tributario garante de la unidad nacional y respetuoso de la autonomía territorial en condiciones de igualdad.

Régimen constitucional de la autonomía territorial en materia fiscal. Necesidad de una ley orgánica que regule la materia

2.- Ante la insuficiencia del modelo anteriormente señalado, es necesaria una interpretación sistemática del ordenamiento a partir de los artículos 150-12, 151 y 287-3 de la Constitución. Según el primero, corresponde al Congreso crear y autorizar los tributos (nacionales y territoriales), como presupuesto del principio de legalidad. Por su parte, el artículo 287-3 sujeta el derecho a establecer tributos por parte de los entes territoriales a lo dispuesto en la ley. Y finalmente, el artículo 151 de la Carta exige claramente de una ley orgánica que determine las competencias normativas de las entidades territoriales.

De esta manera, como lo señalamos en el mencionado salvamento de voto, para que un ente territorial pueda establecer el tributo tiene que existir una ley orgánica que regule la materia, porque solamente así puede definirse el alcance del artículo 338 Superior y armonizarse el principio de legalidad con las facultades de los departamentos y municipios para definir los

elementos de la obligación tributaria:

“La ley orgánica ha de señalar, en armonía con el principio de legalidad, cuales son los tributos nacionales y los que corresponden a los distintos entes territoriales, a fin de que éstos, de conformidad con lo señalado en el artículo constitucional mencionado, puedan fijar los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. De esta manera, se delimita las competencias entre los dos órdenes y se armonizan los principios de unidad y autonomía. En suma, mediante la ley orgánica el legislador habilita el establecimiento de un tributo y corresponde a la entidad territorial desarrollarlo. Una interpretación en contrario, esto es, aquella que asume que se trata de una mera facultad residual de los entes territoriales, termina por anular completamente la autonomía territorial.”

La autonomía territorial y el principio de identidad tributaria en una ley orgánica que regule la materia

3.- Como claramente lo expresamos en el salvamento de voto, no corresponde a la Corte definir el contenido final de la ley orgánica de competencias normativas. Sin embargo, además de los criterios orientadores allí señalados, consideramos indispensable diferenciar los tributos nacionales de los tributos territoriales y acudir, para estos últimos, al principio de identidad tributaria, como una concreción del principio de legalidad que permite determinar con precisión las características de una ley habilitante.

4.- En numerosas oportunidades esta Corporación ha señalado que cuando el legislador establece tributos de carácter nacional tiene la obligación de señalar todos sus componentes25, de manera clara e inequívoca26. Empero, no sucede lo propio respecto de los impuestos de carácter territorial donde, aunque siempre deberá mediar la intervención del legislador, este puede autorizar su creación bajo una de dos hipótesis: en primer lugar, puede ocurrir que la propia ley agote los elementos del tributo, caso en el cual las entidades territoriales tendrán la suficiente autonomía para decidir si adoptan o no el impuesto y, en segundo lugar, puede tratarse simplemente de una ley habilitante, donde serán las correspondientes corporaciones de representación popular, en el ámbito territorial, las encargadas de desarrollar el tributo autorizado por la ley27. Sin embargo, surge entonces

una pregunta: ¿Cuál es el grado de generalidad que puede tener la ley habilitante? En otras palabras, la pregunta está orientada a determinar cuál es el contenido mínimo de una ley habilitante.

5.- Pues bien, para dar respuesta al anterior interrogante debe acudirse al "principio de identidad", según el cual es necesario un núcleo mínimo establecido en la ley que garantice que el impuesto cuya creación se autoriza no pueda ser alterado en su naturaleza por las entidades territoriales, hasta llegar al punto de convertirse en un impuesto distinto al que fue autorizado originariamente. La jurisprudencia ha señalado que la ley de autorizaciones, "al menos debe contener los límites dentro de los cuales la ordenanza o el acuerdo fijen los contenidos concretos de que habla el artículo citado [art.338 CP.]"28, o puede tener un carácter más general, "siempre y cuando indique, de manera global, el marco dentro del cual las asambleas y los concejos debe proceder a especificar los elementos concretos de la tributación"29. Este principio encuentra validez desde distintas ópticas:

a) Evita que mediante una ley habilitante el Congreso se desentienda de las funciones que le atribuyó el Constituyente y transfiera la soberanía fiscal a las entidades territoriales. Una ley vaga e indeterminada no puede más que desconocer el mandato los artículos 150-10, 150-11 y 338 de la Carta.

b) Solamente de esta manera puede interpretarse sistemáticamente que la actividad de las entidades territoriales, en el ámbito tributario, está sujeta a la Constitución y la ley (CP., art. 287-3), a la vez que asegura que la actividad económica y fiscal atienda criterios de unidad y planeación.

c) El principio del efecto útil del derecho impone que cuando la Carta refiere a la sujeción a la ley, ella no constituya un papel intrascendente, sino que, por el contrario, cumpla una función dinámica en el diseño y coordinación de la política fiscal.

d) Una ley de carácter general armoniza con el fortalecimiento de las entidades territoriales en tanto deja abierto un razonable margen de apreciación para que éstas actúen de acuerdo con sus intereses y necesidades, pero de ninguna manera puede olvidar el principio de unidad económica. En estas condiciones, la competencia tributaria debe ser coherente y concordante, pues la ley no pude llegar al extremo de no describir, así sea genéricamente, los elementos de la obligación.

e) La ley habilitante configura lo que podría denominarse un “tipo tributario en blanco”, según el cual, señala las características esenciales del impuesto, que debe ser individualizable, pero deja a las entidades territoriales el complemento de algunos de sus elementos.

f) El contenido de la ley no necesariamente ha de ser unívoco, pues el legislador puede proponer alternativas sobre los elementos del tributo, es decir, ofrecer un abanico de posibilidades y dejar a las entidades territoriales la facultad de adoptar cualquiera de ellas, siempre y cuando no llegue al punto de la indeterminación.

6.- Ahora bien, para saber si hay armonía con el “principio de identidad”, será necesario analizar el diseño y contenido de la ley, pues solamente de la delimitación que ella haga podrá establecerse si reúne o no las exigencias mínimas que diferencien un impuesto de otro. Es suficiente que del contexto general de la ley se desprenda su capacidad de individualización o determinabilidad del tributo, sin que esto signifique la obligación de hacer referencia puntual a cada uno de sus elementos, aún cuando no puede olvidarse que el hecho generador es un elemento que cobra marcada relevancia30:

“[E]l hecho gravable o hecho imponible (…) es el elemento que en general mejor define el perfil específico de un tributo, puesto que, como lo señala la doctrina, y lo ha precisado esta Corporación (Sentencia C-583/96 MP. Vladimiro Naranjo Mesa), ese concepto hace referencia a la situación de hecho, que es indicadora de una capacidad contributiva, y que la ley establece de manera abstracta como situación susceptible de generar la obligación tributaria, de suerte que si se realiza concretamente ese presupuesto fáctico, entonces nace al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal”.

Si una ley presenta dificultades para la identificación del tributo, no genera automáticamente su inconstitucionalidad, a menos que no puedan ser solucionadas mediante una interpretación razonable31:

“Las leyes tributarias, como cualesquiera otras, puede suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación, lo cual no puede de suyo acarrear su inexequibilidad. Sin embargo, si éstos se tornan irresolubles, por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan en definitiva ser los elementos esenciales del tributo, se impone concluir que

los mismos no fueron fijados y que, en consecuencia, la norma vulnera la Constitución. Toda persona está obligada a pagar los tributos que la ley le imponga, pero la ley no puede exigirlos si ella no atina a decir – en general – quién lo debe hacer y por qué."

7.- En síntesis, el principio de legalidad tributaria cumple en el ordenamiento jurídico colombiano varias funciones: (i) constituye el fundamento de la representación popular; (ii) ofrece a los ciudadanos seguridad y certeza sobre sus obligaciones tributarias (ley certa y lex previa); (iii) permite la distribución de competencias entre las entidades territoriales bajo criterios de unidad económica, descentralización y autonomía, pero se concreta en uno más específico: "el principio de identidad".

Existencia de precedentes constitucionales

8.- La jurisprudencia de la Corte, aún cuando no ha reconocido que se requiere de una ley orgánica que habilite las competencias normativas de las entidades territoriales, sí ha mantenido una clara línea jurisprudencial, según la cual siempre debe mediar un grado mínimo de identidad del impuesto que permita su diferenciación e individualización. Así, desde la sentencia C-004 de 1993 MP. Ciro Angarita Barón, la Corte señaló la necesidad de que la ley de autorización fijara los derroteros esenciales del tributo. Dijo lo siguiente32:

"Al igual que durante la vigencia de la Constitución de 1886, la nueva Carta no establece qué elementos debe contener la ley que autorice la imposición fiscal en las entidades territoriales. Aun así, es importante anotar, que el artículo 338 de la Constitución señala que las leyes tributarias deben precisar el contenido de los tributos, designando los sujetos activo y pasivo, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos. En este sentido, la ley de autorizaciones puede ser general o puede delimitar específicamente el tributo, pero al menos debe contener los límites dentro de los cuales la ordenanza o el acuerdo fijen los contenidos concretos de que habla el artículo antes citado." (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, en la sentencia C-084 de 1995 la Corte diferenció las leyes de creación de un tributo y las leyes de autorización, y respecto de éstas últimas reiteró los criterios arriba expuestos, para concluir que la norma demandada33 señalaba un marco mínimo en el cual debían actuar los concejos distritales y municipales, pues establecía, así fuera genéricamente, los elementos del tributo. Dijo entonces:

“La Corte considera que es necesario distinguir entre las leyes que crean una contribución y aquellas que simplemente autorizan a las entidades territoriales a imponer tales contribuciones. En el primer caso, en virtud del principio de la predeterminación del tributo, ley debe fijar directamente los elementos de la contribución, mientras que en el segundo caso, la ley puede ser más general, siempre y cuando indique, de manera global, el marco dentro del cual las asambleas y los concejos deben proceder a especificar los elementos concretos de la contribución”. (Subrayado fuera de texto)

Y para el caso concreto concluyó:

“De otro lado, el artículo señala un marco lo suficientemente preciso en el cual deben actuar los concejos distritales y municipales puesto que establece -aun cuando sea de manera genérica- todos los elementos del tributo”. (Subrayado fuera de texto)

Posteriormente, con ocasión de una demanda presentada contra el la ley 322 de 1996, la Corte reafirmó el papel del legislador en materia tributaria, al señalar lo siguiente34:

“Pero, correlativamente, el principio de descentralización y el carácter autónomo que la Constitución otorga a las entidades territoriales (artículo 1 C.P.) evitan que el legislador pueda copar íntegramente la atribución estatal de introducir y regular los tributos que nutren las arcas de dichos entes, vaciando de contenido la función constitucional que a ellos corresponde. Su función consiste apenas en trazar las pautas generales que en concreto, en la esfera de sus propias competencias, deben desarrollar las asambleas y los concejos.” (Subrayado fuera de texto)

Finalmente, la sentencia C-978 de 1999 mantiene los mismos criterios jurisprudenciales y destaca que esa ha sido la línea jurisprudencial seguida por esta Corporación en cuanto a las leyes de autorización tributaria:

“Conforme a lo anterior, es claro que si la ley crea un impuesto nacional, entonces la misma ley debe definir todos los elementos de la obligación tributaria. Pero en cambio, si se trata de un tributo territorial, y en especial si la ley se limita a autorizar el tributo, entonces pueden las correspondientes corporaciones de representación popular, en el ámbito territorial, proceder a desarrollar el tributo autorizado por la ley. Esto significa que en tales eventos, “la ley puede ser más general, siempre y cuando indique, de manera global, el marco dentro del

cual las asambleas y los concejos deben proceder a especificar los elementos concretos de la contribución" (Sentencia C-084 de 1995). Así, desde sus primeros fallos, esta Corporación ya había señalado que "la ley de autorizaciones puede ser general o puede delimitar específicamente el tributo, pero al menos debe contener los límites dentro de los cuales la ordenanza o el acuerdo fijen los contenidos concretos de que habla el artículo antes citado. (Sentencia C-004 de 1993)".

Lo anterior demuestra claramente que toda ley que confiera a las entidades territoriales la facultad para adoptar un tributo debe responder necesariamente al principio de identidad que, como ha sido explicado, exige de un contenido mínimo que permita determinar e individualizar un tributo de otro.

Inconstitucionalidad de la ley 645 de 2001

Ausencia de ley orgánica

9.- Al igual que como ocurrió en el caso de la Sentencia C-1097 de 2001, disentimos de la decisión de la mayoría, porque la ausencia de una ley orgánica es un argumento suficiente para declarar inexequible la norma. Pero más aún, consideramos que la ley 645 de 2001 ni siquiera reúne los elementos mínimos que permitan garantizar el principio de legalidad y que se concretan en uno más específico, el de identidad tributaria, como pasamos a explicarlo.

Contexto general de la ley

10.- La ley 645 de 2001, "Por medio de la cual se autoriza la emisión de una estampilla Pro-Hospitales Universitarios", como su nombre lo indica, es una ley que atribuye a las asambleas departamentales la posibilidad de ordenar la emisión de una estampilla (artículo 1º). Su estructura corresponde a una ley que no agota los elementos del tributo, sino que, por el contrario, confiere a las entidades territoriales la facultad de establecer un complemento. En consecuencia, era necesario precisar si en su contenido establecía o no los lineamientos generales a los cuales está sujeta la actividad de las entidades territoriales, es decir, si respondía al principio de identidad y, teniendo en cuenta la importancia del hecho generador como criterio de individualización del tributo, ha debido comenzarse por analizar ese punto.

La indeterminación del Tributo por desconocimiento del principio de identidad

– Hecho generador. Revisado el contenido de la ley demandada, solamente el artículo 3º hace referencia al posible hecho generador, cuando autoriza a las asambleas departamentales para fijar "las características, tarifas y todos los demás asuntos referentes al uso obligatorio de la estampilla en actividades y operaciones que se deban realizar en los departamentos y municipios de los mismos" (subraya la Sala). Sin embargo las expresiones resaltadas son demasiado vagas e inciertas, de manera tal que no permiten un mínimo grado de determinación del hecho gravable, ni hacen posible la diferenciación del impuesto frente a otro cualquiera. Así mismo, del contexto general de la ley tampoco surgen elementos de juicio que permitan dilucidar este punto. Simplemente queda en manos de las asambleas el señalamiento absoluto del hecho generador, lo cual desde ya comienza a generar dudas sobre la observancia del principio de identidad. No obstante, la sentencia se limita a transcribir la norma pero ningún análisis hace sobre su alcance (Cfr. Fundamento jurídico No. 15).

– Base gravable. Si la ley omite indicar aspectos del hecho generador, nada podría entonces referir sobre la base gravable, esto es, sobre "la magnitud o la medición del hecho gravado a la cual se le aplica la tarifa, para de esta manera determinar la cuantía de la obligación tributaria"36, lo cual, en efecto, ocurre en el caso de la ley 645 de 2001, y con lo cual se amplía aún más el grado de indeterminación. Así mismo, resulta completamente insuficiente el planteamiento de la Sala cuando señala que "la base gravable será el valor de los hechos a gravar", pues se limita a reiterar el concepto genérico de base gravable pero nada ilustra respecto de la ley 645 de 2001.

– Tarifa. En cuanto a la tarifa, contrario a lo ocurrido con los anteriores elementos, el artículo 6º acusado sí establece un tope (2% del valor de los hechos a gravar), aún cuando paradójicamente este se convierte en un aspecto que para nada contribuye a la individualización del tributo.

– Sujeto activo. Finalmente, era necesario hacer algunas precesiones con relación al sujeto activo. Para el demandante, los Hospitales Universitarios son los sujetos activos del impuesto cuya creación se autoriza, con lo cual hace una definición errada, pues esas entidades no tienen existencia jurídica. A juicio del interviniente, por el contrario, la

titularidad es de las entidades territoriales, mientras que el Procurador consideró que ella se asigna a las empresas sociales del Estado, según el criterio de las ordenanzas departamentales.

De esta manera, no había claridad sobre el sujeto activo del impuesto. Sin embargo, esa duda podía resolverse con una interpretación que tuviera en cuenta la triple connotación del sujeto activo37:

"En efecto, conforme al anterior análisis, y de acuerdo a ciertas distinciones elaboradas por la doctrina tributaria, 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 pecunaria 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."

Pues bien, siguiendo la jurisprudencia de la propia Corte, consideramos que la ley 645 de 2001 establece lo siguiente: (i) las asambleas departamentales son el sujeto activo de la potestad tributaria (artículo 1º); (ii) las Secretarías de Hacienda Departamentales y las Tesorerías Municipales constituyen el sujeto activo de la obligación tributaria (artículo 7º) y, (iii) los Hospitales Universitarios son los beneficiarios del tributo (artículo 1º). Aún cuando la denominación "Hospitales Universitarios" podía generar confusión, esa imprecisión resultaba en todo caso intrascendente, no sólo porque lo esencial respecto del principio de legalidad es la definición del sujeto activo de la obligación tributaria38, sino porque una interpretación razonable permitía concluir que los beneficiarios del tributo son los hospitales públicos donde se realizan prácticas por estudiantes de educación superior.

En este orden de ideas, aún cuando el sujeto activo del tributo era determinable desde su triple perspectiva, la Corte omitió abordar dicho análisis y se limitó a indicar que el sujeto activo es el departamento, sin hacer una distinción que resultaba necesaria para precisar el alcance de la ley en cuestión.

No obstante lo anterior, el señalamiento del sujeto activo resultaba insuficiente a la luz del principio de identidad, pues la ley no prevé, así sea genéricamente, los elementos esenciales

del tributo. De su contexto global tampoco podían establecerse criterios para diferenciar el impuesto autorizado de cualquier otro tributo (individualización). Y en estas condiciones, ninguna interpretación razonable podía superar las graves falencias normativas de la ley 645 de 2001, como parece intentarlo la Corte en la sentencia de la cual nos apartamos.

12.- Con todo, podría aducirse que a la luz de la ponencia para primer debate en el Senado, las rentas obtenidas por la emisión de la estampilla constituyen aportes parafiscales, y que en esa medida la ley hacía determinables los elementos de la obligación, pues si solamente se beneficia el sector de la salud, solamente se podría gravar hechos relacionados con ella. En efecto, dice la ponencia39:

"Este tipo de proyectos crea contribuciones parafiscales y es bueno recordar que fue en Francia el país donde se habló por primera vez de parafiscalidad con el objeto de separar ciertos recursos financieros de los conceptos tradicionales de la Hacienda Pública.

(…)

Los aportes parafiscales son un método moderno de contribución ciudadana, causas sociales que tienen un límite en su recaudo y cuyo costo es mínimo para el ciudadano. El Congreso de Colombia ha impartido aprobación a muchos proyectos similares porque ellos son beneficiosos para los fines de fortalecimiento y consolidación que persiguen las entidades hospitalarias y centros de educación superior."

Ampliamente ha indicado la jurisprudencia constitucional que las contribuciones parafiscales se caracterizan porque (i) son obligatorias como todos los impuestos y contribuciones derivadas del ejercicio del poder coercitivo del Estado, (ii) gravan únicamente un grupo, gremio o sector económico, (iii) redundan únicamente en beneficio del grupo, gremio o sector que tributa y (iv) son recursos públicos pertenecientes al estado pero destinados a un determinado sector40.

Sin embargo, dicho argumento tampoco era de recibo no sólo porque ni del contenido específico de la ley, ni de su análisis general, se desprende que el legislador haya previsto que únicamente puede gravarse el sector de salud, sino, además, porque una interpretación en ese sentido resultaría extraña a las caracterizaciones de una estampilla como correspondiente al ámbito de las tasas y en ciertos casos de los impuestos41. Pero más aún,

ninguna parte de la ley sugiere siquiera que esos ingresos tengan naturaleza parafiscal, y no puede la Corte entonces concederles dicha condición por la simple referencia que sobre el particular hizo la ponencia en uno de los debates parlamentarios.

Insuficiencia de elementos que garanticen el principio de legalidad

13.- La Corte consideró que la ley demandada ofrecía una serie de elementos inherentes a la estampilla a partir de los cuales quedaba a salvo el principio de legalidad del tributo. Hace entonces un listado de once aspectos propios que, en sentir de la mayoría, garantizan dicho principio. A pesar de la enunciación que hace la sentencia, consideramos sin embargo que la individualización es apenas aparente, por dos razones esenciales: de un lado, porque lo importante no es el número de precisiones que haga la ley, sino que ellas sean sustancialmente relevantes para diferenciar un tributo; en segundo lugar, pero ligado a lo anterior, porque la ley 645 de 2001 no determina los elementos esenciales del tributo, sino que presenta aspectos accesorios que como fue explicado anteriormente, no armonizan con el principio de identidad.

Síntesis

14.- De todo lo anterior ha debido concluirse que el legislador no solo no estableció los requisitos mínimos para la autorización de un impuesto susceptible de ser diferenciado (principio de identidad), sino, lo que es más grave, se despojó de la potestad y soberanía tributaria que le fue asignada expresamente por el Constituyente, generando la inconstitucionalidad de toda la ley 645 de 2001, por violación de los artículos 150-10, 150-11, 150-12, 151, 287-3 y 338 de la Constitución.

Los riesgos de la utilización indiscriminada de leyes que autorizan la emisión de estampillas

15.- Finalmente, lo suscritos magistrados no podemos pasar inadvertida una circunstancia adicional que en un futuro podría desencadenar la violación de los principios de equidad, progresividad y eficiencia en los cuales se funda el sistema tributario según el artículo 363 de la Carta.

Es cierto que por su naturaleza el debate sobre la autorización para crear impuestos territoriales corresponde al Congreso, foro político y democrático por excelencia; y que por lo

mismo es allí donde debe analizarse de manera sensata y reposada su conveniencia política y económica. Precisamente por ello está vedado a la Corte inmiscuirse en dichos temas. Sin embargo, lo anterior no excluye que, en ciertos casos, un manejo aislado y desorganizado de la política fiscal pueda traducirse en la violación sistemática de normas constitucionales, por ejemplo en el ámbito específico de las estampillas.

16.- Las siguientes son algunas de las leyes aprobadas por el Congreso a partir de 1991, por medio de las cuales faculta a las asambleas departamentales y/o los concejos municipales o distritales para que ordenen la emisión de estampillas con diferentes propósitos42:

* Ley 85 de 1993: Se crea la emisión de la estampilla Pro-universidad Industrial de Santander.

* Ley 122 de 1994: Se autoriza la emisión de la estampilla Universidad de Antioquia de cara al tercer siglo de labor.

* Ley 191 de 1995: Autoriza ordenar la emisión de una estampilla “Pro-desarrollo fronterizo” (artículo 49).

* Ley 206 de 1995: Modifica la ley 26 de 1990, en relación con la emisión de una estampilla y su destino

* Ley 289 de 1996: Autoriza la emisión de la estampilla “Armero 10 años”.

* Ley 334 de 1996: Autoriza la emisión de la estampilla “Universidad de Cartagena”.

* Ley 348 de 1997: Autoriza la emisión de una estampilla “Pro-hospital de Caldas”.

* Ley 367 de 1997: Autoriza la emisión de una estampilla “Pro-desarrollo de la Universidad Surocolombiana en el departamento de Huila, de la Universidad de la Amazonía y de la Universidad Nacional en el departamento de Arauca”.

* Ley 382 de 1997: Autoriza la emisión de una estampilla “Pro-desarrollo de la Universidad de Córdoba”.

* Ley 426 de 1998: Autoriza la emisión de una estampilla “Pro-desarrollo de la Universidad de Caldas, Universidad Nacional de Manizales y la Universidad Teconológica de Pereira”.

* Ley 440 de 1998: Autoriza la emisión de una estampilla “Pro-hospital universitario del Quindío San Juan de Dios”.

* Ley 538 de 1999: Autoriza la emisión de una estampilla “Pro-universidad del Quindío”.

* Ley 542 de 1999: Autoriza la emisión de la estampilla “Pro-desarrollo de la Unversidad de Nariño”.

* Ley 561 de 2000: Autoriza la emisión de la “Estampilla de Fomento Turístico” en el departamento del Meta.

* Ley 634 de 2000: Autoriza a la Asamblea de Antioquia la emisión de las estampillas pro-hospital para las Empresas Sociales del Estado de la ciudad de Santiago de Arma de Rionegro en el departamento de Antioquia, Hospital San Juan de Dios de segundo nivel de atención y Hospital Gilbero Mejía Mejía de primer nivel de atención.

* Ley 645 de 2001: Autoriza la emisión de la estampilla “Pro-hospitales universitarios”.

* Ley 648 de 2001: Autoriza la emisión de la estampilla “Universidad Distrital Francisco José de Caldas -50 años”.

* Ley 654 de 2001: Autoriza la emisión de la estampilla “Refundación Universidad del Magdalena de cara al nuevo milenio”.

* Ley 655 de 2001: Autoriza la emisión de la estampilla “Pro-hospitales públicos del departamento de Antioquia”.

* Ley 656 de 2001: Autoriza la emisión de la estampilla “Universidad de Sucre, Tercer Milenio”.

* Ley 662 de 2001: Autoriza la emisión de la estampilla “Pro-desarrollo científico y tecnológico del Instituto Tecnológico de Soledad, Atlántico (ITSA)”.

* Ley 663 de 2001: Autoriza la emisión de la estampilla “Pro-hospitales de primer y segundo

nivel de atención del departamento del Atlántico".

* Ley 665 de 2001: Autoriza la emisión de la estampilla "Sogamoso 2000" con motivo de los 400 años de la fundación del municipio de Sogamoso en el departamento de Boyacá.

* Ley 669 de 2001: Autoriza la emisión de la estampilla "Pro-salud departamental" en el departamento del Valle del Cauca.

* Ley 682 de 2001: Autoriza la emisión de la estampilla Pro-universidad Tecnológica del Chocó "Diego Luis Córdoba".

* Ley 687 de 2001: Modifica la ley 48 de 1986, que autoriza la emisión de una estampilla "Pro-dotación y funcionamiento de los Centros de Bienestar del Anciano, instituciones y centros de vida para la tercera edad".

* Ley 699 de 2001: Autoriza la emisión de la estampilla Pro-Universidad pedagógica y Tecnológica de Colombia.

* Ley 709 de 2001: Autoriza la emisión de la estampilla Pro-Hospitales del departamento del Guaviare.

A continuación presentamos un cuadro comparativo que refleja el incremento en la aprobación de las leyes a que se hizo referencia anteriormente:

17.- Así mismo, cursan en el Congreso de la República algunos proyectos de ley relacionados con el mismo tema, entre los cuales destacamos los siguientes:

a) Proyecto de ley No. 27 de 1999 Cámara – 12 de 2000 Senado: Por medio del cual se autoriza la emisión de la "estampilla social" para financiar programas en beneficio de los niños de la calle, ancianos desprotegidos así como la prevención y tratamiento del Sida y la drogadicción.

b) Proyecto de No.124 de 2000 Senado – 231 de 2000 Cámara: Por medio de la cual se autoriza la emisión de la estampilla Pro-vivienda de Interés Social, en el departamento del Tolima para el tercer milenio y se dictan otras disposiciones

d) Proyecto de ley No.75 Cámara – 11 de 2001 Senado: "Por medio de la cual se crea la

estampilla de la Universidad de los Llanos Uni-Llanos, 25 años haciendo camino con afirmación del hombre desde el conocimiento".

e) Proyecto de ley 116 de 2000 Cámara – 216 de 2001 Senado: "Por el cual se autoriza la emisión de la estampilla pro-universidad del Cauca y se dictan otras disposiciones"

18.- Solamente queremos llamar la atención en el sentido que la utilización de leyes por medio de las cuales se faculta a las entidades territoriales para que ordenen la emisión de estampillas, podría vulnerar también los principios de equidad, eficiencia y progresividad que inspiran el sistema tributario, además de correr el riesgo de significar una doble tributación si ello no corresponde a una política fiscal clara, coherente y sistemática. Sin embargo, como ya fue indicado, la ley debió ser será declarada inexequible no solo por ausencia de ley orgánica, sino también por desconocimiento del principio de legalidad, específicamente en cuanto a la identidad del tributo.

En estos términos queda expuesto nuestro disentimiento.

Fecha ut supra,

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

1 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-089 de 2001 MP. Alejandro Martínez Caballero.

2 Fernando Sainz de Bujanda, "Hacienda y Derecho", Instituto de Estudios Políticos de Madrid, Tomo I, 1975, pág.194.

3 Ibídem, pág. 195.

4 La cláusula XII dispuso lo siguiente: “Ningún impuesto o contribución será aplicado en Nuestro reino a menos que se fije por deliberación conjunta, excepto para rescatar a Nuestra persona, para hacer caballero a Nuestro hijo mayor y para casar por una sola vez a Nuestra hija mayor y por esto se pagará únicamente una contribución razonable. Así se hará con respecto a contribuciones de la ciudad de Londres”. Citado por Alfredo Lewin Figueroa, en: “Principios Constitucionales de Derecho Tributario”, Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Universidad de los Andes, Bogotá, 2002, pág. 20.

5 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-583 de 1996 MP. Vladimiro Naranjo Mesa.

6 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-569 de 2000 MP. Carlos Gaviria Díaz.

7 Cfr., entre otras, las Sentencias C-004 de 1993 MP. Ciro Angarita Barón y C-084 de 1995 MP. Alejandro Martínez Caballero.

9 Cfr. Corte Constitucional, Sentencias C-228 de 1993 MP. Vladimiro Naranjo Mesa y C-987 de 1999 MP. Alejandro Martínez Caballero, fundamento No.5, entre otras.

10 La condición soberana en materia tributaria del Congreso de la República cuenta con limitaciones, inherentes al respeto de los derechos fundamentales y a lo dispuesto en los artículos 287, 294, 317 y 362 de la Constitución, sobre autonomía fiscal territorial, protección de los tributos territoriales, gravamen de la propiedad inmueble e intangibilidad de los bienes e ingresos de las entidades territoriales. Cfr. Sentencia C-1097 de 2001, M.P. Jaime Araujo Rentería.

11 Corte Constitucional, Sentencia C-390 de 1996 MP. José Gregorio Hernández Galindo.

12 Sentencia C-084 de 1995, M.P. Alejandro Martínez Caballero

13 Con Adam Smith a la cabeza se enuncia el principio de la legalidad como uno de los varios principios reguladores de la tributación.

14 Históricamente el expediente de los tributos de origen presidencial en virtud de facultades extraordinarias puede apreciarse, por ejemplo, al tenor de la ley 21 de 1963, por la cual se le otorgaron dichas facultades a Guillermo León Valencia para crear el impuesto

sobre las ventas en Colombia. Tal como en efecto ocurrió a través del decreto 3288 de 1963, donde al respecto se previó su cobro a partir del 1º de enero de 1965, salvo en lo concerniente a la gasolina.

15 Así ocurrió, por ejemplo, en el caso del impuesto del 2 por 1000, que luego se transformó en el 3 por 1000 a términos de la ley 633 de 2000.

16 Sentencia C- 711 de 2001, M.P. Jaime Araujo Rentería.

17 Sentencia C-1097 de 2001, M.P. Jaime Araujo Rentería.

18 Corte Constitucional, Sentencia C-506 de 1995 MP. Carlos Gaviria Díaz.

19 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-004 de 1993, C-084 de 1995 y C-978 de 1999, entre otras.

20 Corte Constitucional, Sentencia C-390 de 1996 MP. José Gregorio Hernández Galindo.

21 Esta condición fue expuesta en la sentencia C-1097 de 2001, M.P. Jaime Araujo Rentería, en la cual se señaló: "En todo caso, cuando quiera que la ley faculte a las asambleas o concejos para crear un tributo, estas corporaciones están en libertad de decretar o no decretar el mismo, pudiendo igualmente derogar en sus respectivas jurisdicciones el tributo decretado. Hipótesis en la cual la ley de facultades mantendrá su vigencia formal a voluntad del Congreso, al paso que su eficacia práctica dependerá con exclusividad de las asambleas y concejos. De lo cual se concluye que mientras en los tributos de linaje nacional el Congreso goza de poderes plenos, en lo tocante a los tributos territoriales su competencia es compartida con las asambleas y concejos, a menos que se quiera soslayar el principio de autonomía territorial que informa la Constitución".

22 Corte Constitucional, Sentencia C-987 de 1999 MP. Alejandro Martínez Caballero.

23 El artículo 338 de la Constitución señala que son elementos del tributo el sujeto activo, el sujeto pasivo, los hechos, las bases gravables y las tarifas.

24 En Colombia la emisión de estampillas se ha empleado en la prestación del servicio

de correo, como instrumento para mejorar los ingresos públicos y como mecanismo comprobatorio del pago de tasas e impuestos. Estas Características fueron puestas de presente en la Sentencia C-1097 de 2001, M.P. Jaime Araujo Rentería, al decidir sobre la constitucionalidad del artículo 38 de la Ley 397 de 1997, en el cual se crea la estampilla pro-cultura. En aquella ocasión dijo la Corte:

"A través de la Ley 90 de 1880 Colombia se afilió a la Unión Postal Universal –UPU-, quedando en poder del Ejecutivo el monopolio de la emisión de estampillas de correo. Mediante la Ley 68 de 1916 se organizó el Servicio de Giros Postales, que en 1963 cambió su denominación por la de Administración Postal Nacional, contando entre sus objetivos los de "Emitir, en nombre de la Nación y en forma privativa las especies postales, custodiarlas, tutelarlas y comercializarlas", siguiendo al efecto las reglamentaciones de carácter universal dictadas por la UPU.

"La necesidad de mejorar el ingreso público territorial para el logro de ciertos propósitos fue haciendo de la estampilla un medio de creciente aplicación – trascendiendo la esfera del correo- en objetivos tales como el desarrollo departamental, la electrificación rural, la universidad, los servicios hospitalarios, etc. Al punto de que en abril del año en curso, según informe de la Comisión Tercera de la Cámara de Representantes, existían en los departamentos alrededor de 70 estampillas, observándose además que en varios de ellos opera simultáneamente más de una estampilla, siendo patente que por regla general tales estampillas militan como gravámenes en sí mismos. Situación que a su vez no ha encontrado diques definitorios, pues al decir del Ministerio de Hacienda hoy son multitud las leyes y proyectos de ley relativos a estampillas.

"Con arreglo a este proceso histórico, al trascender los dominios del correo la estampilla fue incursionando como documento comprobatorio de pago tanto de tasas como de impuestos al lado de los sellos secos y el papel sellado; no correspondiendo en tales hipótesis a un gravamen en sí mismo. "En la práctica colombiana se encuentran unas viñetas denominadas comúnmente estampillas para certificar el pago del impuesto al consumo o tránsito de determinados bienes como los licores y el cigarrillo". Constituyendo al efecto "un mecanismo de fiscalización impositiva".

"Igualmente recuerda el Ministerio de Hacienda que las diferentes reglamentaciones

territoriales sobre estampillas hacen referencia al cobro que practica la Administración por la realización, expedición o certificación de un acto jurídico. Agregando que con tales usos este tipo de estampillas converge en su origen con el impuesto de sellos, el cual hace referencia al medio físico comprobatorio del pago de una obligación fiscal como la "estampilla fiscal o el papel sellado que se adquiere para hacer efectivo el tributo".

25 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-004 de 1993, C-084 d 1995 y C-978 de 1999, entre otras.

26 Corte Constitucional, Sentencia C-390 de 1996 MP. José Gregorio Hernández Galindo.

27 Corte Constitucional, Sentencia C-987 de 1999 MP. Alejandro Martínez Caballero.

28 Corte Constitucional, Sentencia C-004 de 1993 MP. Ciro Angarita Barón.

29 Corte Constitucional, Sentencia C-084 de 1995 MP. Alejandro Martínez Caballero.

30 Corte Constitucional, Sentencia C-987 de 1999 MP. Alejandro Martínez Caballero, fundamento jurídico No.7

31 Corte Constitucional, Sentencia C-253 de 1995 MP. Eduardo Cifuentes Muñoz.

32 En aquella oportunidad la Corte declaró exequible el artículo 5 (parcial) de la ley 89 de 1986, que autorizaba a los municipios, incluido el Distrito Capital, "para cobrar una sobre tasa al consumo de la gasolina motor hasta del 20% de su precio al público sobre las ventas de Ecopetrol en la planta o plantas que den abasto a la zona de influencia del respectivo sistema, previo concepto del Consejo de Política Económica y Social, CONPES", cuyos recursos debían ser destinados a la financiación del servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros.

33 La Corte declaro exequible el artículo 29 de la ley 105 de 1993, también relacionado con la sobretasa al combustible automotor.

34 Sentencia C-433 de 2000 MP. José Gregorio Hernández Galindo. La norma demandada fue el parágrafo del artículo 2º de la ley que sí indicaba esos elementos: "Parágrafo. Los Concejos Municipales y Distritales, a iniciativa del alcalde podrán establecer sobretasas o

recargos a los impuestos de industria y comercio, circulación y tránsito, demarcación urbana, predial, telefonía móvil o cualquier otro impuesto de ese nivel territorial, de acuerdo a la ley y para financiar la actividad bomberil".

35 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-987 de 1999 MP. Alejandro Martínez Caballero.

36 Corte Constitucional, Sentencia C-583 de 1996 MP. Vladimiro Naranjo Mesa. Ver también Sentencia C-992 de 2001 MP. Rodrigo Escobar Gil.

37 Corte Constitucional, Sentencia C-987 de 1999 MP. Alejandro Martínez Caballero, fundamento jurídico No.18

38 Corte Constitucional, Sentencia C-987 de 1999 MP. Alejandro Martínez Caballero, fundamento jurídico No. 19

39 Gaceta del Congreso 277 del 26 de agosto de 1999, pág. 7 y 8.

40 Corte Constitucional, Sentencia C-091 de 2001 MP. Carlos Gaviria Dïaz. En el mismos sentido ver las sentencias C-490 de 1993 M.P. Alejandro Martinez Caballero, C-273 de 1996. M.P. Jorge Arango Mejía y C-253 de 1995. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

41 Cfr. Corte Constitucional, Sentencias C-337 de 1993, C-413 de 1996 y C-1097 de 2001, entre otras.

42 Hasta la ley 721 del 21 de diciembre de 2001