Sentencia C-287-09

Referencia: expediente D-7448

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 7º (parcial) de la Ley 11 de 1987.

Actor: Juan Rafael Bravo Arteaga

Magistrado Ponente:

Dr. Luis Ernesto Vargas Silva

Bogotá D.C., veintiuno (21) de abril de dos mil nueve (2009).

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

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución, el ciudadano Juan Rafael Bravo Arteaga instauró demanda de constitucionalidad contra el artículo 7º (parcial) de la Ley 11 de 1987, "por la cual se reglamenta el manejo y aprovechamiento de los depósitos judiciales y se dictan otras disposiciones"

Cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución y en el Decreto 2067 de 1991, procede la Corte a resolver sobre la demanda de la referencia.

II. NORMAS DEMANDADAS

A continuación se transcribe la norma demandada, publicada en el Diario Oficial 37.765 del 27 de enero de 1987, subrayándose el apartado acusado:

Artículo 7º: Los adquirentes en remates de bienes muebles e inmuebles que se realicen por el Martillo del Banco Popular, el Fondo Rotatorio de Aduanas, los Juzgados Civiles, los Juzgados Laborales y demás entidades de los órdenes nacional, departamental y municipal, pagarán un impuesto del 3% sobre el valor final del remate, con destino al Fondo Rotatorio del Ministerio de Justicia. Sin el lleno de ese requisito no se dará aprobación a la diligencia respectiva.

Parágrafo: El valor del impuesto de que trata el presente artículo será captado por la entidad rematadora y entregado mensualmente al Fondo Rotatorio del Ministerio de Justicia.

III. LA DEMANDA

El ciudadano Bravo Arteaga considera que la expresión acusada es contraria a la consecución de un orden justo como fin esencial del Estado (Art. 2º C.P), el derecho a la igualdad (Art. 13 C.P.) y al principio de equidad tributaria (Art. 363 C.P.). De manera introductoria a su demanda, el actor pone de presente que la norma grava las

operaciones de martillo, esto es, el ofrecimiento de bienes en venta, previa la fijación de un precio mínimo, a un público indeterminado que se encuentra reunido en un recinto cerrado, con el objeto de que mediante las pujas realizadas por los posibles compradores, se adjudique el bien rematado a quien presente la oferta más alta dentro del término fijado para ello.

Para el demandante resulta necesario distinguir entre los remates que se efectúan en ejercicio de la función pública y los que constituyen actividades privadas. Los primeros son llevados a cabo por los juzgados, las aduanas y las oficinas de jurisdicción coactiva del sector público, al igual que por las notarías y las cámaras de comercio, e inclusive establecimientos bancarios, delegatarios de funciones estatales. Los segundos se adelantan por las sociedades comerciales que, en razón de su objeto social, pueden efectuar remates en ejercicio de funciones privadas, con el fin de vender bajo el sistema de martillo diversos bienes.

Para el caso particular del cargo de inconstitucionalidad propuesto, el demandante establece que respecto a los remates efectuados en ejercicio de funciones públicas, no se puede sostener que la norma acusada fije un impuesto, sino que en realidad grava las operaciones de martillo con una tasa. Para sostener este aserto, sostiene que "aunque la disposición legal acusada califica como "impuesto" el tributo del 3% que deben pagar las personas que realizan los remates en referencia, se debe considerar que se trata en realidad de una "tasa", mediante la cual se remuneran individualmente servicios prestados por el Estado, consistentes en: el decomiso de bienes en las aduanas o el embargo, secuestro y avalúo de bienes en los juzgados y oficinas administrativas de jurisdicción coactiva; la celebración de remates donde se garantice la concurrencia de compradores y la fijación de precios conforme a la libre competencia, y el traspaso de bienes cuyos títulos de propiedad generalmente quedan plenamente legalizados." Esta naturaleza tributaria, a juicio del actor, justifica que la ley le haya dado al gravamen una destinación específica, a favor del Fondo Rotatorio del Ministerio de Justicia.

Empero, la condición de tasa del tributo regulado en la norma acusada, implica su inconstitucionalidad respecto de las operaciones de martillo efectuadas por una entidad privada, en ejercicio de funciones empresariales, puesto que en ese caso no hay servicio alguno prestado por el Estado, que justifique el cobro de la tasa. A este respecto, subraya que de conformidad con el inciso 2º del artículo 338 C.P., las leyes pueden fijar las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos que les preste el Estado. En tal sentido, carece de sustento constitucional el cobro de una tasa respecto del costo de actividades desarrolladas por una entidad particular. Así, señala el demandante que "cuando actualmente se realiza un remate de bienes en el "martillo del Banco Popular", en desarrollo de funciones privadas, el Estado no presta servicio alguno al particular que adquiere el bien, por lo cual la ley no puede establecer una tasa a cargo de esa persona, pues al desconocer la naturaleza constitucional de este tipo de tributo, que es inseparable de la finalidad de recuperar un costo incurrido por el Estado al prestar el servicio, se está violando la norma de la Carta que consagra los elementos esenciales de dicho gravamen.". Esta hipótesis es distinta a los casos en que el remate lo efectúa una entidad particular, como las notarías o las cámaras de comercio, como comisionados de la autoridad judicial. En este caso es el Estado, a través del ente

respectivo, el que presta el servicio que genera la obligación fiscal del pago de la tasa. "Como consecuencia de lo expuesto, cuando se efectúan remates por las notarías, las cámaras de comercio y los establecimientos bancarios, en calidad de comisionados de los juzgados, se causa el tributo del 3%, pero cuando las entidades bancarias actúan por cuenta propia, en ejercicio de funciones privadas, no se causa dicho tributo, salvo que se trate del "Martillo del Banco Popular", caso en el cual sí se causa el tributo, por efecto de la norma acusada." Para el actor, esta última posibilidad es incompatible con el artículo 338 C.P.

Como segundo cargo, el demandante sostiene que la expresión acusada incorpora una discriminación injustificada, contraria al principio de equidad tributaria. Para el efecto, parte de considerar que el tránsito normativo, relacionado con la naturaleza jurídica del Banco Popular, afecta la interpretación del apartado acusado. Así, pone de presente que de acuerdo con la Ley 101/60, el Banco Popular fue autorizado para establecer operaciones de martillo. Esta institución financiera, que originalmente estaba constituida por patrimonio público, modificó su naturaleza según lo dispuesto por el Decreto 814/94, que aprobó el programa de venta de las acciones de que era titular la Nación, que representaban el 93.31% del capital del Banco.

Coetáneamente, el Decreto 1639/96 autorizó a los establecimientos bancarios para realizar venta de mercancías mediante el mecanismo de martillo, a partir del momento en que la Nación y sus entidades descentralizadas hubieran reducido su participación accionaria en el Banco Popular por debajo del 50% de su capital social. Dicha disminución se hizo efectiva el 29 de noviembre de 1996.

Finalmente, el actor señala que el 4 de diciembre de 1996, a través de instrumento público, el Banco Popular pasó de estar conformado como sociedad de economía mixta del orden nacional a sociedad anónima de carácter privado.

Con base en estas consideraciones, el demandante establece que el hecho que la disposición acusada grave únicamente las operaciones de martillo del Banco Popular, excluyéndose las transacciones de la misma naturaleza que desde 1996 pueden efectuar otros establecimientos bancarios, la torna en inexequible. En efecto, al plantearse un escenario en que todos los citados establecimientos están habilitados para vender mercancías u otros objetos negociables mediante operaciones de martillo, la norma acusada impone un gravamen que sólo afecta a aquellas operaciones agenciadas por el Banco Popular, configurándose con ello un trato discriminatorio injustificado en contra de dicha institución financiera.

Del mismo modo, la previsión demandada contradice el principio de equidad tributaria. Ello debido a que configura un tratamiento impositivo distinto entre instituciones que desempeñan las mismas operaciones de martillo, sin que exista razón alguna para esta diferenciación. El actor agrega, sobre este particular, que podría sostenerse que, como el impuesto de que se trata es trasladable a las partes que intervienen en la compraventa por el sistema de martillo, el banco específicamente mencionado en la disposición acusada no resulta patrimonialmente afectado por el tributo. Sin embargo, para el demandante es preciso advertir que, al estar gravadas

solamente las compraventas que se realicen a través del martillo del banco mencionado, éste recibe un tratamiento discriminatorio que tiende a excluirlo de la realización de las operaciones de martillo y del lucro que pueda lícitamente obtener, por lo cual la norma acusada viola el principio de equidad tributaria al establecer un tratamiento desigual, que actualmente carece de justificación racional. Del mismo modo, una discriminación de esta naturaleza, en la que determinados agentes económicos privados resultan con mejores condiciones de mercado que otros, en razón de una distinción injustificada respecto de la responsabilidad fiscal, genera un escenario incompatible con la libre iniciativa privada y la libertad de empresa.

IV. INTERVENCIONES

4.1. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Alfredo Lewin Figueroa, Presidente de la Comisión Académica del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, intervino en el presente trámite con el fin de defender la declaratoria de una sentencia de exequibilidad condicionada del artículo 7º de la Ley 11/87 o, de manera subsidiaria, la inexequibilidad del apartado acusado.

Para sustentar su posición, el Instituto señala que a partir del contexto en que se adoptó la norma acusada, su objetivo consistía en gravar las operaciones de martillo efectuadas por las entidades estatales en ella descritas, comprendido el Banco Popular en su condición de establecimiento bancario de naturaleza pública. Por ende, una vez esa entidad se convirtió en una sociedad comercial de carácter privado, no le son predicables las consecuencias jurídicas de la disposición, "afirmación por lo demás respaldada con la derogatoria que por sustitución del Capítulo III del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, atinente al Banco Popular, se produjo con ocasión de la Ley 795 de 2003". En consecuencia, el Instituto advierte que la norma, si bien está vigente, no puede producir efectos respecto de los remates realizados por el Martillo del Banco Popular, institución de carácter privado, como tampoco en los de las demás entidades del mismo carácter.

Agrega el interviniente que respecto a los cargos planteados por el actor, resultan acertadas sus afirmaciones en cuanto al carácter de tasa que tiene el tributo previsto en el artículo 7º de la Ley 11/87, habida consideración que los ingresos por ventas de martillo sí persiguen la recuperación de los costos incurridos por el Estado, para llevar los bienes de que se trate a la puja de las rematantes. Esta conclusión subsiste incluso a partir de lo regulado por el artículo 5º de la Ley 66/93, que estableció que el tributo al hace referencia la norma acusada se pagará con destino a la Nación. Ello porque la misma norma mantiene la destinación específica del ingreso fiscal.

Del mismo modo, el Instituto reitera los argumentos presentados en el expediente D-6958, según los cuales el precepto acusado viola el principio de equidad tributaria. Para el interviniente, la circunscripción del hecho generador del impuesto a las operaciones de un banco privado en específico, contradice las normas constitucionales relativas a la igualdad y a la equidad tributaria. Esto debido a que el Banco Popular, que para el caso opera como agente de percepción del impuesto de que es responsable el rematante del bien, desplaza al verdadero contribuyente para los fines de la relación jurídica

tributaria. "En ese orden de ideas, se tiene que esa regla según la cual el hecho generador se configura sólo en la medida en que le martillo lo organice el Banco Popular y la percepción del tributo únicamente tiene lugar en ese mismo supuesto, es ostensiblemente discriminatoria porque, a no dudarlo, induce a los interesados a prescindir de tal entidad y acudir a otra con cuya mediación no se genere el impuesto."

4.2. Intervención de la Asociación Bancaria y de Entidades Financieras de Colombia

La Asociación Bancaria, a través de su Presidente, intervino en el presente trámite, con el objeto de solicitar a la Corte la declaratoria de inexequibilidad de la expresión acusada. Señala que el establecimiento de una tasa aplicable a las operaciones de martillo efectuadas por el Banco Popular, cuando se trata de una actividad que pueden desarrollar todos los establecimientos bancarios, contradice la vigencia de un orden justo, prevista en el artículo 2º Superior. Sobre el particular, señala que "el legislador está facultado para imponer cargas a los administrados, pero ello debe hacerse bajo criterios de razonabilidad y proporcionalidad, lo cuales, si bien pudieron existir al momento de la expedición de la norma, actualmente han perdido vigencia debido a dos puntos fundamentales: el primero, la reducción de la participación accionaria del Estado y las entidades descentralizadas en el Banco Popular a menos del 50% y, el segundo, que resulta como una consecuencia del primero, la autorización general a todos los establecimientos bancarios para realizar las operaciones de martillo. (…) Es claro que el cobro de un tributo únicamente a los adquirentes del martillo del Banco Popular, constituye un trato diferencial que crea una situación desventajosa, irracional y desproporcionada a dicha entidad privada."

Considera que el precepto acusado, del mismo modo, es incompatible con el principio de igualdad, puesto que no existe motivo alguno que justifique el tratamiento diferenciado entre distintas instituciones financieras, que están legalmente habilitadas para adelantar operaciones de martillo. En ese sentido, la norma acusada constituye una cláusula ilegítima de intervención del Estado en la economía, en tanto "conlleva una condición restrictiva que afecta de manera negativa los remates que se hacen a través del martillo del Banco Popular, que como lo hemos visto no encuentra actualmente ningún sustento constitucional".

4.3. Intervención de la Universidad Externado de Colombia

El profesor Julio Roberto Piza Rodríguez, director del Departamento de Derecho Fiscal y Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia, solicita a la Corte que declare inexequible la expresión "del Banco Popular", contenida en el artículo 7º de la Ley 11/87.

Para sustentar su petición, el interviniente parte de señalar que el contexto normativo de la Ley 11/87 lleva a concluir que el impuesto establecido por su artículo 7º tiene como hecho generador la adquisición en remates en sí mismo considerado, independientemente de la entidad financiera que los realizará. Así, la mención expresa al Banco Popular se justifica sólo en el hecho que al momento de la expedición de la norma, esa institución ostentaba el monopolio para realizar las referidas operaciones en pública

subasta.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta lo regulado por (i) el artículo 12 de la Ley 226/95, según el cual la enajenación accionaria de las entidades públicas implica la pérdida de los privilegios en ellas radicados, en razón de su carácter estatal; y (ii) el artículo 1º Decreto 1639/96, que confiere a los establecimientos bancarios la facultad de realizar operaciones de martillo una vez la participación accionaria del Estado en el Banco Popular se reduzca por debajo del 50%. Conforme a estas estipulaciones, resulta forzoso concluir que ha concluido el monopolio y, en consecuencia, todos los agentes que ejecutan operaciones de martillo en tanto hecho generador del tributo, están obligados a asumir esa obligación tributaria.

Agrega que la vigencia de la regulación, una vez comprobado el tránsito normativo descrito, involucra un tratamiento discriminatorio en contra del Banco Popular, en la medida en que le impone una carga tributaria de la que no son responsables los demás agentes que concurren al mercado. Esto implica que los usuarios de las operaciones de martillo preferirán a los demás establecimientos financieros, en perjuicio de la facultad del citado Banco de ofrecer el servicio en igualdad de condiciones, conforme a los parámetros de la libre competencia económica. A su vez, la previsión demandada, por las mismas razones, se opone al principio de equidad tributaria, previsto en el artículo 363 de la Constitución.

Para el interviniente, esta desigualdad se soluciona a través de la declaratoria de inexequibilidad de la expresión "del Banco Popular", lo que tendrá como consecuencia que el tributo se aplique a todas las operaciones del martillo, al margen de la entidad financiera que ofrezca ese servicio, restituyéndose con ello la equidad del ingreso fiscal.

4.4. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

De forma similar a como lo expresan los demás intervinientes, el Ministerio resalta que conforme a las normas legales vigentes, el Banco Popular perdió el monopolio para realizar operaciones de martillo, el cual le había sido conferido por la Ley 101/60. Por ende, se impone concluir que en la actualidad tales actividades son desempeñadas por las distintas instituciones financieras autorizadas legalmente para el efecto, por lo que todas las operaciones de ese tenor resultan gravadas por el tributo del que trata la norma acusada.

A este respecto, la Corte resalta que a pesar que el Ministerio defiende la exequibilidad del precepto, sostiene que sus efectos constituyen un tratamiento discriminatorio en contra del Banco Popular, con base en idénticos argumentos a los expuestos por la Universidad Externado de Colombia. Empero, sostiene que tal desigualdad injustificada no se predica de la norma acusada, sino de su interpretación por fuera del contexto antes descrito; por ende, el precepto acusado se aviene a la Constitución.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador General de la Nación rindió el concepto previsto en los artículos 242-2 y 278-5 de la Constitución, en el que solicita a la Corte la declaratoria de inexequibilidad de

la expresión "del Banco Popular" y la constitucionalidad de la expresión "Martillo", ambas contenidas en la norma acusada.

El Ministerio Público inicia su argumentación precisando que el tributo al que refiere la norma acusada no se encuadra dentro del concepto jurídico de tasa, como lo considera el demandante, sino que corresponde a un impuesto. En su criterio, independientemente de la razón pública o privada del remate, lo que se grava es una operación económica que la mayoría de veces conlleva mayores ganancias que el tráfico comercial normal, bien sea por los costos de venta en pública subasta tan bajos, o muy altos cuando el bien se valora en exceso. En ese sentido, el sujeto activo es la Nación; el sujeto pasivo es el adquirente de los bienes en operaciones comerciales bancarias de remate; el hecho económico lo constituye la operación de compraventa mediante el remate; la base gravable es el valor final del remate; y la tarifa es el 3% de dicho valor. Para la Vista Fiscal, lo que el actor pretende asimilar a una tasa es el costo de la operación comercial bancaria del remate, lo cual no es exacto. Ello en tanto es un asunto propio de los ingresos de los bancos, como actividad comercial, y no un servicio que presta el Estado.

Luego de esta consideración, el Procurador General reitera los aspectos centrales del tránsito normativo en materia de la naturaleza jurídica del Banco Popular, ya documentado por el demandante y los intervinientes. Con base en esta exposición, concluye que la norma acusada, entendida en su contexto particular, no prevé un tributo a cargo del Banco Popular, sino que grava, de manera genérica, las operaciones de martillo, al margen de la institución financiera que lleve a cabo esa actividad. Esta consideración se refuerza con las distintas normas legales que desmontaron el monopolio que existía en cabeza de ese Banco y facultaron a todas las instituciones financieras a adelantar operaciones de martillo. Es por esta razón que la disposición demandada no afecta el principio de equidad tributaria.

No obstante, el Ministerio Público advierte que la regulación acusada conlleva una discriminación injustificada en contra del Banco Popular, pues lo pone, sin justificación alguna, en una situación de desventaja respecto de las demás entidades financieras, lo que afecta el principio de la libre competencia económica. En términos del concepto, "el impuesto referido, como tal, no compromete el derecho a la igualdad del Banco Popular para realizar las operaciones de martillo frente a los demás bancos. Lo que compromete la igualdad y que afecta el derecho a la libre competencia en igualdad de condiciones que le asiste a dicho banco (Constitución Política, artículo 333) es lo referente a la interpretación inicialmente indicada que únicamente los adquirientes de bienes en los martillos realizados por el Banco Popular tienen que pagar el impuesto del 3% del valor del remate con destino al Fondo Rotatorio del Ministerio de Justicia. || Esto porque entonces quienes quieran adquirir bienes en operaciones de martillo NO acudirán a los que realice el Banco Popular sino a los de las demás entidades financieras para no pagar el impuesto indicado, lo que, a su vez, hará que quienes quieran utilizar el mecanismo de martillo para vender bienes contratarán los servicios de los demás bancos y NO del Banco Popular, lo cual resulta discriminatorio para este ente financiero en su ánimo de lucro."

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Competencia

1. De conformidad con lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 241 de la Constitución, corresponde a esta Corporación conocer de la presente demanda, por dirigirse contra un aparte de una disposición que forma parte de una Ley.

Problema jurídico y metodología de la decisión

2. El actor considera que la expresión "el martillo del Banco Popular", contenida en el artículo 7º de la Ley 11/87 es inconstitucional, con base en dos niveles de argumentación diferenciados. En primer lugar, el ciudadano Bravo Arteaga estima que el ingreso fiscal derivado de operaciones de martillo, realizadas por entidades estatales o particulares en ejercicio de funciones públicas, constituye una tasa. Por ende, habida consideración que la norma acusada aplica ese tributo respecto de una institución financiera de derecho privado, y en relación con una actividad propia de su giro comercial, no se estaría ante la recuperación de los costos de los servicios que presta el Estado a los ciudadanos, lo que contradeciría la noción constitucional de tasa, contemplada en el artículo 338 C.P.

En segundo lugar, el actor sostiene que el precepto acusado se opone a la vigencia de un orden justo, la equidad tributaria y la libre competencia económica. Para sustentar esta conclusión, argumenta que el hecho que la disposición demandada restrinja la obligación tributaria a las operaciones de martillo que realice el Banco Popular, implica que el ingreso fiscal no sea exigible cuando la misma actividad sea realizada por otras instituciones financieras, sin que exista en la actualidad ninguna razón que justifique esa diferenciación. Esta circunstancia, a la vez que implica un cobro del tributo contrario a todo criterio de justicia, deja al citado Banco en una situación de evidente desventaja respecto de las demás instituciones financieras, pues los usuarios de operaciones de martillo se abstendrán de realizar esas actividades y preferirán los establecimientos respecto de los cuales el tributo no es aplicable.

3. Buena parte de los intervinientes y el Ministerio Público se avienen, al menos de forma parcial, a las consideraciones del actor. No obstante, señalan que la obligación tributaria no se predica de las operaciones de martillo del Banco Popular, como lo sostiene el demandante, sino de dichas actividades comerciales consideradas en abstracto, esto es, al margen de la institución financiera que las realice. Sin embargo, consideran que el ciudadano Bravo Arteaga acierta en sostener que la fórmula adoptada por la norma acusada, luego del tránsito normativo que ha modificado sustancialmente la naturaleza jurídica del Banco Popular, se muestra contraria a la equidad tributaria y, especialmente, a la libre competencia económica, pues impone una carga irrazonable e injustificada en contra de esa entidad financiera, la cual termina excluyéndola del mercado de las operaciones de martillo, al cual deben concurrir todas las instituciones autorizadas para ello, en iguales condiciones. En consecuencia, la expresión "del Banco Popular" es contraria al ordenamiento superior.

Otros intervinientes, en cambio, sostienen que a pesar de la comprobación acerca de la inequidad que plantea la norma acusada, ello no afecta su exequibilidad. Para ello,

proponen que el precepto debe ser interpretado en su verdadero contexto, lo que implica concluir que el tributo es aplicable para todas las operaciones de martillo. Con base en esta hermenéutica, la desigualdad identificada por el demandante pierde sustento.

Finalmente, debe acotarse que aunque el Procurador General reconoce la incompatibilidad entre la expresión "del Banco Popular" y la libre competencia económica, disiente de la naturaleza jurídica del tributo señalada en la demanda. A su juicio, el ingreso fiscal que establece el artículo 7º de la Ley 11/87 no corresponde a un servicio prestado por el Estado, sino a la actividad comercial de instituciones privadas. Por ende, no puede adscribírsele la condición de tasa, sino de impuesto.

4. Conforme estos argumentos, que describen los extremos del debate jurídico constitucional, corresponde la Sala determinar si la expresión demandada, en cuanto establece como hecho generador del tributo las operaciones de martillo realizadas por el Banco Popular, desconoce las normas de la Carta Política relativas a la vigencia de un orden justo, la equidad tributaria y la libre competencia económica.

Para cumplir con este objetivo, la Corte adoptará la siguiente metodología: En primer lugar, destacará la presencia de un cargo de constitucionalidad que habilita al Tribunal para emitir un pronunciamiento de fondo, ello en razón de lo decidido en la sentencia C-424/08. Luego, en razón del carácter central que tiene esta problemática para la resolución del problema jurídico citado, la Sala describirá el tránsito normativo que ha operado respecto de la naturaleza jurídica del Banco Popular y la incidencia del mismo en la titularidad de los entes autorizados para realizar operaciones de martillo. En tercer lugar, se ocupará de definir la naturaleza jurídica del tributo previsto en el artículo 7º de la Ley 11/87, con el fin de dilucidar si la expresión demandada contraviene el ordenamiento superior. En esta última instancia del análisis, se identificarán los aspectos centrales del precedente constitucional sobre equidad tributaria y libertad económica, en cuanto resulten pertinentes para resolver el debate propuesto.

Existencia de cargo de constitucionalidad

5. Mediante la sentencia C-424/08 (M.P. Jaime Córdoba Triviño), la Corte se inhibió de decidir de fondo la demanda de inconstitucionalidad promovida por el ciudadano Bravo Arteaga en contra de la misma expresión legal que ahora se revisa. En esa oportunidad, la Sala consideró que el cargo incumplía con los requisitos de certeza,1 pertinencia2 y suficiencia3, puesto que "(i) de la literalidad de la expresión acusada no es posible concluir una vulneración del principio de equidad tributaria que, como lo propone la demanda, afecte al Banco Popular, en la medida en que el responsable del pago del tributo es el adquirente y no la institución financiera; y (ii) la censura no identifica las normas que concederían un tratamiento privilegiado a favor de las entidades de crédito distintas al Banco Popular, lo que impide que la Corte efectúe una comparación entre las consecuencias jurídicamente predicables de cada extremo en tensión."

6. En el presente caso, la Sala estima que las falencias que presentó el libelo puesto a consideración de la Corte en aquella oportunidad fueron debidamente solucionadas. Así,

se advierte que la discriminación que el actor identifica en su nueva demanda, no se predica en contra del Banco Popular, sino respecto de las operaciones de martillo que realiza esa entidad, lo que tiene consecuencias directas respecto a las garantías constitucionales de la libertad de empresa y la libre competencia económica, en tanto pone en mejores condiciones de mercado a las demás instituciones financieras, habilitadas por el legislador para llevar a cabo dichas operaciones. Adicionalmente, el actor realiza un esfuerzo argumentativo tendiente a demostrar que (i) el tributo que regula el artículo 7º de la Ley 11/87 no se ajusta a las condiciones que la Carta Política prescribe para las tasas; (ii) aunque el responsable del pago del ingreso fiscal sea el adquirente, la restricción de la exigibilidad del tributo se aplica sólo en el escenario de las operaciones de martillo que realiza una entidad financiera en particular, circunstancia que tiene efectos directos frente a la equidad tributaria, comprendida no entre los sujetos, sino entre los hechos generadores; y (iii) la ausencia de factores disímiles entre las operaciones de martillo que adelanta el Banco Popular y las que efectúan los demás establecimientos de crédito, ocasiona que el precepto acusado sea incompatible con la libertad económica.

Lo expuesto, a juicio de la Corte, apunta a concluir que los argumentos planteados por el ciudadano Bravo Arteaga en esta oportunidad sustentan, con condiciones de suficiencia, pertinencia y pertinencia, un problema jurídico constitucional susceptible de resolución por parte de esta Corporación. En consecuencia, la Corte emitirá un fallo de fondo en el asunto de la referencia.

El tránsito normativo de la naturaleza jurídica del Banco Popular y su incidencia en la identificación de los agentes autorizados para efectuar operaciones de martillo

7. El artículo 7º de la Ley 11 de 1987 establece un tributo, cuyo sujeto pasivo es el adquirente en remates de bienes muebles e inmuebles. El hecho generador del ingreso fiscal es dicho remate, en los casos que sea realizado por (i) el Fondo Rotatorio de Aduanas; (ii) los Juzgados Civiles; (iii) los Juzgados Laborales; (iv) las demás entidades de los órdenes nacional, departamental y municipal; y (v) el martillo del Banco Popular. La tarifa de este impuesto es equivalente al 3% de la base gravable, que para el caso es el valor final del remate.

En relación con el último supuesto de hecho generador del tributo, es importante tener en cuenta que al momento en que se expidió la norma, los remates de bienes a través de operaciones de martillo era una actividad monopólica del Banco Popular, que para la época era una institución financiera de naturaleza pública. Así, es claro que la intención del legislador era incluir dentro de los hechos generadores del tributo a los remates de bienes efectuados por operaciones de martillo, en tanto actividad genérica objeto del gravamen. En efecto, con base en lo dispuesto por el artículo 1º de la Ley 101 de 1960 “por la cual se dictan medidas sobre Crédito Popular Prendario, el Banco Popular fue autorizado “para establecer su propio martillo, tanto en Bogotá como en cualquier otra ciudad del país”. Conforme a esta autorización, los artículos 2º y 3º ejusdem contemplaban que (i) el Banco Popular podía extender el servicio de martillo a otras entidades bancarias que establecieran secciones de crédito popular prendario; (ii) las operaciones de venta de bienes muebles,

realizadas por las entidades oficiales, a través del sistema de remate y adjudicación al mejor postor, debían adelantarse por el martillo del Banco Popular, con excepción de los lugares donde esa institución no prestara sus servicios; y (iii) las entidades "semioficiales" y los particulares podían utilizar ese servicio para dar en venta, en licitación y al mejor postor, toda clase de bienes muebles.

Estas previsiones permiten identificar el contexto en el que se promulgó la norma acusada. Al momento de expedirse la Ley 11/87, las operaciones de martillo eran un actividad que, por expreso mandato legal, ejercía de forma exclusiva el Banco Popular. En consecuencia, lo que el legislador previó fue gravar las distintas operaciones de remate de bienes muebles o inmuebles, realizadas en las diversas instancias públicas, entre ellas las llevadas a cabo mediante operaciones de martillo. La inclusión del vocablo "del Banco Popular" respondía a que en ese momento esa institución financiera, se insiste, ejercía un monopolio en relación con esas actividades.

8. No obstante, el tránsito normativo relacionado con la redefinición de la naturaleza jurídica del Banco Popular, ocasionó que el enunciado normativo que ofrece la disposición acusada, que grava genéricamente una actividad, deviniera en la consagración de una exención tributaria, la cual modifica dicho carácter general del precepto. En efecto, el artículo 1º del Decreto 1639 de 19964 dispuso que en el momento en que la participación pública en el Banco Popular se redujera por debajo del 50% del capital social, los establecimientos bancarios podrían adelantar operaciones de martillo, eliminándose de este modo el monopolio del Banco mencionado en dichas actividades. Dicha reducción se efectuó en el mes de noviembre de 2006, como lo certifica el Revisor Fiscal del Banco Popular S.A., quien a pedido del demandante hace constar que para el 2 de septiembre de 2008, la participación accionaria de esa institución financiera se conforma por 97.94% de particulares, 0.53% de los Departamentos, 0.78% de los Municipios y 0.75 de otras entidades oficiales.5

A su vez, la naturaleza jurídica de derecho privado del Banco Popular se acredita, como lo relata el demandante, a través de la Escritura Pública 5.901 del 4 de diciembre de 1996, otorgada ante la Notaría Once del Círculo de Cali; instrumento público mediante el cual se reformaron los estatutos del Banco Popular. Entre los aspectos modificados, se resalta la modificación del artículo primero de los estatutos, el cual define al "Banco Popular S.A." como "una Sociedad Anónima Comercial de nacionalidad colombiana"6

En la misma perspectiva, debe acotarse que la modificación de la naturaleza jurídica del Banco Popular y la consecuente eliminación del monopolio en materia de operaciones de martillo, están intrínsecamente relacionadas con lo previsto en (i) el parágrafo del artículo 312 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero,7 según el cual verificada la reducción de capital público en instituciones financieras privatizadas, dejarán de aplicarse para la entidad de que se trate las disposiciones especiales sobre sus operaciones, por lo que la institución financiera o entidad aseguradora se regirá únicamente por las normas generales aplicables a la clase o tipo de entidad a que pertenezca; y (ii) las normas de la Ley 226 de 1995 que consagran la pérdida de privilegios y el cese de obligaciones fundadas en la naturaleza pública de una entidad

sometida al programa de enajenación de la propiedad accionaria estatal.8

Así las cosas, verificado el cambio de las normas que establecen la competencia para que las entidades financieras ejecuten remates a través del mecanismo de martillo, se tiene que, en la actualidad, el artículo 7º de la Ley 11/87 define, como hecho generador del tributo, los remates que se efectúen por medio de operaciones martillo administradas por el Banco Popular, excluyéndose de la responsabilidad fiscal a los ejercicios de la misma naturaleza que efectúen los demás establecimientos bancarios, autorizados para el efecto por el Decreto 1639/96. Ello se explica en que la premisa existente al momento de expedición de la norma acusada, según la cual las operaciones de martillo constituían un monopolio ejercido por dicha entidad financiera, carece en la actualidad de soporte jurídico. Derogadas las normas legales que sustentaban esa práctica y, en consecuencia, abriéndose el mercado a todas las instituciones financieras autorizadas por el Estado, el precepto acusado exime el tributo respecto de aquellas operaciones de martillo que realizan los establecimientos bancarios distintos al Banco Popular.

La Corte advierte, en primer término, que conforme al principio de legalidad en materia tributaria, previsto en el artículo 338 C.P., en tiempo de paz solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. De esta manera, como lo prevé el mismo precepto superior, la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores y las bases gravables, al igual que la tarifa de los impuestos.

En relación al contenido y alcance de dicho principio, la jurisprudencia constitucional ha establecido que "…el mismo es expresión de los principios de representación popular y democrático, que exigen que para decretar un impuesto hayan concurrido los eventuales afectados por medio de sus representantes ante los cuerpos colegiados9, y que materializa el principio de predeterminación del tributo, "según el cual una lex previa y certa debe señalar los elementos de la obligación fiscal"10, es decir, el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa. La definición de tales elementos, ha dicho la Corte, está sujeta al rigor del principio de legalidad que exige que la misma se realice de manera clara e inequívoca."11

Como corolario del principio de legalidad tributaria, el mismo precedente ha establecido la existencia del principio de certeza del tributo, conforme al cual los órganos de representación popular están obligados a determinar, de manera clara y suficiente, los elementos estructurales del impuesto, a fin de garantizar tanto la seguridad jurídica a favor de las personas sujetas al deber fiscal, como la eficacia en el recaudo del tributo. A este respecto, la Corte ha indicado en su jurisprudencia que este principio de certeza encuentra un lugar central en la estructura constitucional en materia tributaria, en tanto ""… juega un papel de trascendental importancia para efectos de la aplicación y cumplimiento de las disposiciones que consagran obligaciones fiscales. Si la norma creadora del tributo no establece con suficiente claridad y precisión los elementos esenciales del mismo no sólo genera inseguridad jurídica sino que fomenta la evasión, pues los contribuyentes obligados a pagar los impuestos no podrían hacerlo, lo que repercute gravemente en las finanzas públicas y, por ende, en el

cumplimiento de los fines del Estado. (…) [d]icha situación también se prestaría para abusos y arbitrariedades pues en últimas quien vendría a definir tales elementos serían las autoridades administrativas encargadas de exigir su cumplimiento, lo cual no se aviene con el ordenamiento constitucional." 12

10. A juicio de la Sala, la fórmula interpretativa de la expresión acusada que propone el interviniente es contraria a los principios de legalidad y certeza del sistema tributario. En efecto, de la literalidad del artículo 7º de la Ley 11/87, se advierte que la exigibilidad del tributo se circunscribe a las operaciones de martillo que realice el Banco Popular, razón por la cual los usuarios de las demás instituciones financieras, que conforme al artículo 1º del Decreto 1639/96, están habilitadas para efectuar dichas actividades, no estarían obligados a tributar, pues la norma analizada, de forma expresa, ha restringido del deber de asumir el impuesto a ese supuesto de hecho. Por ende, la opción hermenéutica propuesta por la cartera interviniente debe desecharse, en tanto se muestra en extremo problemática con los principios anteriormente descritos.

11. En consecuencia, para la Corte resulta válido concluir que la norma acusada, a partir de su interpretación actual, consagra una exención tributaria a favor de los usuarios de las instituciones financieras, distintas al Banco Popular, que efectúen remates a través de operaciones de martillo. Estas actividades no están, según lo expuesto, gravadas por el tributo dispuesto, a pesar de la identidad entre la naturaleza del hecho generador entre las operaciones de martillo que efectúa ese Banco y las demás instituciones financieras. Por ende, la solución del problema jurídico propio de esta decisión, pasa por determinar, entre otros aspectos, si esta exención cumple las condiciones que para el efecto prevé la Constitución, en especial la compatibilidad entre el beneficio y los principios de igualdad y equidad del sistema tributario.

Empero, habida consideración de los cuestionamientos que propone el cargo de inconstitucionalidad, debe resolverse el asunto relativo a la determinación de la naturaleza jurídica del tributo previsto por el artículo 7º de la Ley 11/87 y su presunta incompatibilidad con las condiciones fijadas para las tasas por el artículo 338 de la Constitución Política. Pasa a la Corte a resolver ese interrogante, de manera previa a la discusión sobre la exequibilidad de la exención tributaria resultante de la actual comprensión de la expresión acusada.

El tributo aplicable a las operaciones de martillo no constituye una tasa

12. El artículo 338 Superior, antes citado, establece entre sus postulados que la ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación de los beneficios que les proporcionen. En todo caso, el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deberán definirse por los cuerpos colegiados.

Con base en esta definición, la jurisprudencia de la Corte ha establecido la naturaleza jurídica que la Constitución confiere a las tasas. Así, decisiones anteriores de esta Corporación han definido a este ingreso fiscal como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva y potencial de un servicio público

individualizado al contribuyente.13 De la misma manera, la Corte ha señalado que "su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que contribuye al presupuesto de la obligación."14.

Estas consideraciones han llevado a la Corte a identificar las características básicas de las tasas, las cuales las diferencian de los demás ingresos tributarios, como las contribuciones y los impuestos. De este modo, ha previsto que (i) su finalidad es la de recuperar el costo de lo ofrecido y el precio que paga el usuario, por lo que guarda una relación directa con los beneficios derivados de ese bien o servicio; y (ii) ocasionalmente caben criterios distributivos como las tarifas diferenciales.15 Igualmente, la jurisprudencia ha diferenciado las tasas de los impuestos y las contribuciones parafiscales, para lo cual ha considerado que "constituyen una contraprestación directa por parte de los ciudadanos a un beneficio otorgado por el Estado, hacen parte del presupuesto estatal y, en principio, no son obligatorias, toda vez que queda a discrecionalidad del interesado en el bien o servicio que preste el Estado; en tanto que las contribuciones parafiscales no generan una contraprestación directa, motivo por el cual su tarifa se fija con criterios distintos, son obligatorias, son pagadas por un grupo determinado de personas, y los beneficios obtenidos van también destinados al mismo grupo y no entran en las arcas del Estado. También suele explicarse que las tasas se diferencian de los impuestos en cuanto contrariamente a estos no guardan relación directa e inmediata con un servicio prestado al contribuyente, su pago es opcional pues quienes las pagan tienen la posibilidad de decidir si adquieren o no un bien o servicio y se destinan a un servicio público específico y no a las arcas generales como en el caso de los impuestos"16

13. Trasladados estos argumentos al caso del tributo regulado por el artículo 7º de la Ley 11/87, la Corte considera que la adecuada interpretación de esa norma no puede realizarse al margen de otras disposiciones del legislador, que han modificado sustancialmente sus elementos esenciales. Así, debe advertirse que el artículo 5º de la Ley 66 de 1993, "por la cual se reglamenta el manejo y aprovechamiento de los depósitos judiciales y se dictan otras disposiciones", establece que "los pagos a que hace referencia el articulo séptimo de la Ley 11 de 1987, se pagarán con destino a la Nación."

Esta modificación involucra, como es obvio, la derogatoria tácita del parágrafo del artículo 7º de la Ley 11/87, que prescribía que el valor del impuesto citado sería captado por la entidad rematadora y entregado mensualmente al Fondo Rotatorio del Ministerio de Justicia, existente al momento de promulgación de la norma. Por ende, la disposición vigente, luego de la citada reforma legal, prescribe un tributo con las siguientes características esenciales:

i. El sujeto activo es la Nación, quien es la destinataria de los recursos fiscales recaudados, según lo dispuso el artículo 5º de la Ley 66/93;

i. El sujeto pasivo es el adquirente en remates de bienes muebles e inmuebles, que se

realicen por el Martillo del Banco Popular, el Fondo Rotatorio de Aduanas, los Juzgados Civiles, los Juzgados Laborales y demás entidades de los órdenes nacional, departamental y municipal. A este respecto, debe aclarase que conforme al artículo 107 de la Ley 6ª de 1992,17 el Fondo Rotatorio de Aduanas fue eliminado, por lo que los bienes y patrimonio del mismo, pasaron a propiedad de la Dirección de Aduanas Nacionales.18 Esta entidad asumió, con base en la misma normatividad, todos los derechos y obligaciones del citado Fondo, así como el producto de la venta de los bienes y de los servicios que se presten, de acuerdo con las asignaciones presupuestales correspondientes;

ii. El hecho generador es el remate de las citadas mercaderías, a través de las entidades mencionadas. A su vez, la base gravable es el valor final del remate. La tarifa prevista por el legislador es del 3% sobre dicha base.

14. Conforme a lo expuesto, es sencillo inferir que el tributo de que trata el artículo 7º de la Ley 11/87 no comparte la naturaleza jurídica de las tasas. En efecto, como antes se expuso, esos ingresos fiscales buscan recuperar los costos en los que incurre el Estado por el suministro de un bien o la prestación de un servicio. Por ende, una de las características definitorias de las mismas es que el monto recaudado ingrese al patrimonio de la entidad pública que ejerce la actividad gravada o, de manera general, al servicio público específico. Para el caso objeto de estudio, es claro que la decisión legislador fue gravar las operaciones de remate, en las condiciones antes aludidas, y destinar las sumas recaudadas a los ingresos fiscales ordinarios de la Nación.

Esta última condición lleva a la Corte a concluir que en tanto el impuesto al que refiere el artículo 7º de la Ley 11/87 no puede ser categorizado como una tasa, amén de la ausencia de los requisitos esenciales predicables de ese ingreso fiscal; el cargo propuesto por el actor, según el cual el apartado acusado resultaba incompatible con los requisitos que el artículo 338 C.P. impone a las tasas, carece de sustento.

Los principios de igualdad y equidad del sistema tributario como límites a la facultad del legislador para establecer exenciones

15. Los artículos 150-12 y 338 de la Constitución Política confieren al Congreso la potestad de establecer tributos, en sus especies de impuestos, tasas y contribuciones. Esta facultad, como la ha comprendido la jurisprudencia de la Corte, tiene un carácter amplio, en tanto involucra la plena potestad para definir los elementos del tributo, esto es, los sujetos activos y pasivos, el hecho generador, la base gravable y la tarifa correspondiente.19

Si se considera que, dentro del amplio margen de configuración legislativa para la imposición de tributos, está adscrita la potestad de determinar el sujeto pasivo, es evidente que el Congreso también está investido de la facultad de señalar exenciones, en los casos en que considere conveniente estimular una actividad productiva específica o reconocer situaciones particulares en que, ante la necesidad de equiparar a los sujetos y sectores de la economía en la responsabilidad por la asunción de las cargas públicas, se justifica conceder la exención . Así, como lo ha previsto la jurisprudencia constitucional "el legislador cuenta con la autonomía para fijar el grupo de contribuyentes favorecido

con una exención y no vulnera la Constitución por el sólo hecho de definirlo, ya que, como se dijo, es la propia Carta la que de manera expresa prevé la posibilidad (arts. 154 y 294 CP). No obstante, ha señalado la Corte que "(…) aún así no existiera este precepto, (…) quien tiene la capacidad constitucional para crear tributos, también tiene la de modificarlos, aumentarlos, disminuirlos, suprimirlos, y señalar los casos en que por razones de política fiscal algunos sujetos o bienes quedan eximidos de su pago y la proporción de la exención."20"21

16. No obstante el amplio espectro de la facultad del legislador para consagrar exenciones tributarias, esta potestad no es omnímoda. Así, como lo tiene establecido la jurisprudencia constitucional,22 al momento de establecer estos beneficios fiscales el Congreso puede incurrir en una violación de los postulados constitucionales cuando (i) desconoce alguno de los principios de equidad, eficiencia y progresividad que informan al sistema tributario en su conjunto (Art. 363 C.P.); (ii) adopta la exención sin contar con la iniciativa gubernamental para el efecto (Art. 154 CP) o (iii) suprime sin justificación constitucional, exenciones que se establecen como estímulo o incentivo tributario a cambio de una contraprestación y que han dado lugar a una situación jurídica consolidada.23

17. En lo que respecta al presente análisis, debe enfatizarse en las repercusiones de los principios de igualdad y equidad tributaria, comprendidos como límites a la facultad del legislador para decretar exenciones. Respecto del primero, la jurisprudencia ha indicado que la exención afecta el principio de igualdad cuando no concurre ningún motivo válido, objetivo y razonable que justifique el beneficio tributario. Así, la afectación de este postulado "no podría deducirse de la sola diferencia de trato entre los contribuyentes, ya que toda exención la supone en cuanto es de su esencia distinguir entre los sujetos pasivos de los tributos, obligando a unos y excluyendo a otros del pago de determinado gravamen. La ruptura del equilibrio constitucionalmente previsto debería partir, para ser suficiente como fundamento de la inexequibilidad, de la absoluta ausencia de un motivo válido, objetivo y razonable basado en circunstancias especiales. De no ser sustentada la exención en elementos que la justifiquen, la Corte no podría hacer nada distinto de declarar su inconstitucionalidad, por violación del artículo 13 de la Carta Política. A la inversa, si, desde la perspectiva de las diferencias existentes, el juez de constitucionalidad corrobora que la exención se funda en razones que ameriten exonerar del tributo a algunos de aquellos que en principio, por reunir las características de ley, deberían ser sujetos pasivos del impuesto, la disposición que la consagra no lesiona el principio de igualdad y es exequible en la medida en que tampoco desconozca otros principios o mandatos constitucionales."24

En otras palabras, la afectación del principio de igualdad no depende de la simple identificación de un tratamiento distinto, sino de la ausencia de un argumento objetivo de diferenciación que, desde la perspectiva de las condiciones que la Constitución impone al sistema tributario, justifique la exención. Como lo ha considerado la Corte,25 "[l]a igualdad exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis"26, en tanto que garantía de no discriminación. De acuerdo con este criterio, la Corte ha declarado la inconstitucionalidad27 o la constitucionalidad condicionada de normas tributarias, por

ejemplo, las que prevén exenciones que no responden a un criterio objetivo de diferenciación y que por lo tanto resultan discriminatorias. Según esta Corporación, "[s]i el legislador grava con un impuesto un hecho, acto o negocio, por ser precisamente indicativos de riqueza actual o potencial, no puede dejar de hacerlo ante situaciones semejantes o equiparables, salvo que militen razones poderosas de política fiscal o fines extra-fiscales relevantes, siempre que, en este último caso, los mismos estén al servicio de bienes protegidos por la Constitución o de metas ordenadas por ella. La Corte no excluye que algunas exenciones o beneficios fiscales tengan una justificación atendible y puedan por lo tanto adoptarse. Lo que se quiere significar es que sólo pueden introducirse como instrumentos dirigidos a configurar materialmente la carga tributaria de manera técnica, justa y equitativa. Por el contrario, cuando la exención o beneficio fiscal, no tiene razón de ser distinta de la mera acepción de personas, ella se presenta contraria a la generalidad del tributo y, frente a los obligados que se encuentran en la misma relación con el hecho imponible, como clara afrenta al principio de igualdad en la carga tributaria. El deber cívico de contribuir con el erario, con arreglo a la capacidad económica y en los mismos términos fijados por la ley, se predica por igual de las personas que se encuentran en la misma situación contemplada por la norma. En este caso, el indicio de inequidad surge de limitar el alcance de una exención a un concepto que también cabe predicar de otro sujeto que, sin embargo, se excluye del beneficio fiscal. La Corte debe precisar si la exclusión del mencionado beneficio tiene una razón de ser que la haga admisible. De lo contrario, será patente la violación del principio de igualdad en la carga tributaria"28. (…) Así, por ejemplo, la Corte ha considerado que el legislador no puede imponer un trato diferente a dos grupos, cuando tal medida "no se adecua a ningún propósito constitucional o legal"29 es decir, cuando la medida no es razonable, porque el fin que se busca al imponer el trato diferente ni siquiera es legítimo."

De lo expuesto la Sala concluye que el tributo está sujeto a un criterio de generalidad, de acuerdo con el cual deben quedar gravadas todas las actividades que se encuentran en igual relación con el hecho generador. Esta obligación, no obstante, es compatible con la facultad legislativa de determinar exenciones y demás beneficios fiscales, a condición que sean precedidas de un motivo objetivo, verificable y razonable a la luz de las finalidades estatales que se consideran legítimas desde la perspectiva constitucional. Por lo tanto, el beneficio tributario devendrá inexequible cuando carezca de una justificación de esta naturaleza, debido a que se torna incompatible con el principio de igualdad en la asunción de la carga tributaria. Esta posibilidad concurre, entre otros eventos, cuando la adscripción del tributo se realiza únicamente a partir de la mera acepción de los sujetos obligados al mismo, pues es evidente que una comprensión individualizada del tributo contradice radicalmente el principio de igualdad.30

18. Las implicaciones del principio de equidad del sistema tributario respecto de la potestad para establecer exenciones tributarias responde a fundamentos de diferente índole. Como lo reconoce la jurisprudencia constitucional, mientras el principio de igualdad está relacionado con la necesidad que la obligación tributaria se distribuya de manera uniforme entre todos los sujetos vinculados de forma similar con el hecho generador, la equidad del sistema tributario responde a una concepción estructural, en tanto toma la forma de "un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que

haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión."31

Bajo esta lógica, la equidad es una cualidad que se predica del sistema tributario en su conjunto, no de un impuesto en específico, aunque también es un parámetro para la definición del deber genérico de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (Art. 95-9 C.P.). Su grado de perfeccionamiento confiere mayor legitimidad constitucional al esquema fiscal, pues significa un mejor y más adecuado cumplimiento de los principios estipulados en el artículo 363 C.P., los cuales tienen aplicación tanto en el ámbito de la imposición del tributo como en la orientación del gasto público.32 En lo que tiene que ver con el ámbito de imposición, la Corte ha dispuesto que "el principio de equidad exige que se graven, de conformidad con la evaluación efectuada por el legislador, los bienes o servicios cuyos usuarios tienen capacidad de soportar el impuesto, o aquellos que corresponden a sectores de la economía que el Estado pretende estimular, mientras que se exonere del deber tributario a quienes, por sus condiciones económicas, pueden sufrir una carga insoportable y desproporcionada como consecuencia del pago de tal obligación legal33"34

19. Finalmente, debe tenerse en cuenta que el principio de equidad del sistema tributario se manifiesta en distintas instancias del ordenamiento. En primera medida, sirve de instrumento para determinar el grado de razonabilidad de la imposición del tributo o la concesión del beneficio fiscal. Igualmente, el principio en comento ha sido interpretado de una manera más amplia, que lo vincula con el cumplimiento de los fines propios del Estado Social de Derecho. Así, "los criterios de justicia y equidad como límites al deber de contribuir, han sido objeto de meritorios trabajos científicos que tienden a concretar la justicia hacia la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo. Sin embargo, la capacidad contributiva no es el único principio a valorar en el sistema: es necesario proteger otros valores que se encuentran en la Constitución como son la protección de los derechos fundamentales al trabajo, y a la familia, protección a la libertad personal que implica el reconocimiento de un mínimo de recursos para la existencia personal y familiar que constituye la frontera a la presión fiscal individual, todo complementado con los principios del Estado Social, que no deben ser antagónicos a los de las libertades personales y patrimoniales sino moderadores de ellas."35

20. En el mismo sentido, el principio de equidad opera como una herramienta para la definición concreta del modo en que los individuos contribuyen a la financiación de los gastos públicos, función definida por la jurisprudencia constitucional36 con base en los conceptos de equidad horizontal y vertical. El primero remite a que las personas con capacidad económica igual deben contribuir de igual manera mientras que, de acuerdo con el segundo, las personas con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida. Esta distinción, como lo sostiene el mismo precedente, es aceptable en tanto constituye un desarrollo propio del principio de progresividad del tributo.

21. De los argumentos expuestos se sigue, a juicio de la Corte, que los principios de igualdad y equidad del sistema tributario son dispositivos concurrentes para la evaluación de la legitimidad constitucional de las exenciones y, en general, de los beneficios

tributarios. En ese orden de ideas, la compatibilidad entre la decisión legislativa que establece el tratamiento diferenciado y los postulados constitucionales está supeditada a que (i) el beneficio tributario se funde en un criterio objetivo, verificable, razonable y que tenga relación con el cumplimiento de las finalidades estatales; y (ii) la implementación de la exención no desestabilice el sistema tributario, de modo que se imponga una carga tributaria irrazonable o un beneficio excesivo a una persona o actividad económica.

Breve referencia a las implicaciones constitucionales de libertad económica y la libre competencia

22. Aunque la Constitución Política no prescribe un modelo económico particular, reconoce la validez del libre mercado, sometido a límites sustentados en las responsabilidades que tienen los distintos agentes en la consecución del bien común y en el reconocimiento de la dirección general de la economía a cargo del Estado. Con base en esta premisa, es posible afirmar que el Estado Social y Democrático de Derecho es un garante de la libre iniciativa particular, aunque se arroga la facultad de ejecutar medidas de intervención, en aquellos casos en que deban implementarse acciones que hagan compatible al mercado con el bienestar general y la consecución de los fines esenciales del aparato estatal, en especial la promoción de la prosperidad general, la eficacia de los derechos constitucionales, el fortalecimiento de la participación en la vida económica de la Nación y la vigencia de un orden justo (Art. 2º C.P.).

Bajo esta lógica, el artículo 333 C.P. establece que la actividad económica y la iniciativa privada son libres, dentro de los límites del bien común. Ello significa, a la luz del Texto Constitucional, que la actividad del Estado se encuentra limitada, en tanto (i) dicha actividad no podrá ser sometida a premisos previos ni requisitos no definidos en la ley; y (ii) tiene el deber de reconocimiento y protección del derecho a la libre competencia económica, para lo cual debe ejercer acciones destinadas a impedir la obstrucción o restricción de esa libertad, entre ellas evitar y controlar cualquier abuso que personas o empresas hagan de su posición dominante en el mercado nacional.

No obstante, la libertad económica, lejos de tener carácter absoluto, está sometida a límites que pretenden hacer compatible su ejercicio con las finalidades esenciales del Estado antes citadas. En ese sentido, el artículo 333 de la Carta Política señala expresamente que (i) la empresa, como base del desarrollo, tiene una función social que implica obligaciones; (ii) el Estado tiene un deber de promoción del desarrollo empresarial, que incluye el fortalecimiento de las organizaciones solidarias; (iii) el legislador tiene la competencia para delimitar el alcance de la libertad económica cuando así lo exijan el interés social, el ambiente y el patrimonio cultural de la Nación.

Estas medidas que operan como límites constitucionales inherentes a la libertad económica, encuentran concreción en la competencia del Estado para ejercer la dirección general de la economía (Art. 334 C.P.). Este grado de intervención, conforme a la Carta, tiene carácter calificado, en tanto se circunscribe a los fines previstos por el Texto

Constitucional, que hace especial énfasis en la posibilidad estatal de intervenir en el mercado, en aras de racionalizar la economía, a fin que ésta permita la consecución del mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo, la preservación de un ambiente sano, el pleno empleo de los recursos humanos, el aseguramiento a todas las personas – en especial a aquellas de menores ingresos – el acceso efectivo a los bienes y servicios básicos, y la promoción de la productividad, la competividad y el desarrollo armónico de las regiones.

23. Existe, de acuerdo con las normas superiores descritas, un mandato constitucional de doble contenido: La Carta Política reconoce que la libertad económica y la libre competencia económica son derechos que deben promoverse, en el entendido que el desarrollo y ampliación de los mercados es una condición necesaria para la consecución de las condiciones materiales y la prosperidad de los habitantes. Empero, limita esos derechos, mediante el ejercicio de acciones de intervención estatal en la economía, con el fin de evitar que prácticas al interior de esos mismos mercados se tornen en barreras para el cumplimiento de los fines estatales, en especial la vigencia y eficacia de los derechos.

A este respecto, decisiones anteriores de la Corte han sostenido, en relación concreta con la libertad económica, que "la Constitución, al referirse a la actividad económica de manera general, está reconociendo y garantizando al individuo una multiplicidad de sectores dentro de los cuales puede desplegar su libre iniciativa en orden a la satisfacción de sus necesidades, sin que se permita privilegiar unos sujetos, en detrimento de otros. Por ello, esta garantía constitucional se extiende por igual a empresas organizadas y a las que no lo están, a las personas naturales o jurídicas.|| La libertad económica que, se encuentra reconocida y garantizada por la Constitución, dentro de los límites del bien común y del interés social, constituye uno de los fundamentos del Estado Social de Derecho. De esta manera, así como la libertad de empresa se orienta a permitir la posibilidad real del individuo de desarrollar actividades económicas que considera necesarias para la satisfacción de sus intereses, también, se autoriza al Estado para intervenir y crear las condiciones necesarias para que éstas se materialicen en armonía con los valores superiores previstos en la Carta."37

24. Esta concepción lleva a concluir que el Estado se encuentra facultado, a través de la ejecución de medidas de intervención en la economía, para corregir aspectos del mercado. Ello mediante de instrumentos que, de forma material, puedan limitar a la libertad económica y la libre competencia. Sin embargo, tales límites deben estar fundados en motivos razonables y proporcionados, que guarden una relación de identidad con la consecución de los fines estatales descritos en este apartado, en especial aquellos que se derivan de (i) las funciones esenciales del Estado, descritas en el artículo 2º Superior; y (ii) los objetivos constitucionales de la intervención del aparato estatal en la economía, previstos en el artículo 334 C.P. En consecuencia, cuando la medida de intervención no esté vinculada a dichas finalidades, se está prima facie ante una restricción injustificada de dichas garantías constitucionales de los participantes del mercado.

En consonancia con lo expuesto, la jurisprudencia constitucional se ha ocupado de definir los requisitos para la legitimidad de las medidas de intervención económica. A ese respecto, ha indicado que tal intervención "…: i) necesariamente debe llevarse a cabo por ministerio de la ley; ii) no puede afectar el núcleo esencial de la libertad de empresa; iii) debe obedecer a motivos adecuados y suficientes que justifiquen la limitación de la referida garantía; iv) debe obedecer al principio de solidaridad; y v) debe responder a criterios de razonabilidad y proporcionalidad."38. En últimas, de lo que se trata es que la medida de intervención económica corresponda a un motivo identificable y acorde con el ámbito propio de las funciones constitucionales del Estado respecto del mercado.

La expresión "del Banco Popular" viola los principios de igualdad y equidad del sistema tributario, al igual que la libertad económica

26. De conformidad con las reglas jurisprudenciales recopiladas en esta decisión, la primera cuestión que debe resolver la Corte es si el beneficio tributario acusado está sustentado en un motivo válido, objetivo y razonable, que justifique el tratamiento diferenciado entre los sujetos pasivos prima facie del tributo. Al respecto, se tiene que a partir de lo previsto en el Decreto 1639/96, aunado a la modificación de la participación accionaria en el Banco Popular, reflejada en su redenominación como una sociedad anónima de derecho privado, en la actualidad esa institución financiera concurre a la ejecución de remates a través de operaciones de martillo, en idénticas condiciones que los demás establecimientos bancarios. De la misma manera, tanto el Banco Popular como las instituciones citadas comparten la condición de sociedades comerciales de naturaleza privada, que efectúan operaciones de intermediación financiera en condiciones similares y en el mismo mercado económico.

En consecuencia, no existe razón alguna que justifique que las instituciones bancarias distintas al Banco Popular obtengan un beneficio en el sentido que los adquirentes de operaciones de martillo por ellas administradas se encuentren exentas del pago del tributo dispuesto en el artículo 7º de la Ley 11/87, por lo que la expresión acusada viola el principio de igualdad en materia tributaria. Además, la norma comporta una distribución inequitativa en la concurrencia al financiamiento de las cargas públicas, puesto que impone la condición de sujetos pasivos del tributo a un solo grupo de rematantes (los que acuden a las operaciones de martillo administradas por el Banco Popular), con exclusión de otros que están en iguales circunstancias fácticas y jurídicas (quienes utilizan las mismas operaciones, regentadas por las demás instituciones financieras habilitadas para ello). Por ende, la expresión acusada es contraria a la Constitución, lo que deviene en su inexequibilidad.

27. Por razones similares a las expuestas, la Corte también concluye que la expresión demandada es contraria a la libertad económica. En efecto, la exigibilidad de la obligación tributaria únicamente a los usuarios de las operaciones de martillo del Banco Popular, pone en situación de desigualdad del mercado respectivo a esa institución financiera. Ello debido a que, como es apenas natural, los rematantes optarán por hacer uso de los servicios de los demás establecimientos bancarios, respecto de los cuales no se estructura el hecho generador del tributo. Si se tiene en cuenta que la diferenciación expuesta no responde actualmente a ningún criterio, su legitimidad no

puede sustentarse en el ejercicio de la actividad de intervención del Estado en el mercado económico. Por ende, la previsión acusada afecta el núcleo esencial de la libre competencia, en tanto impone una carga irrazonable a uno de los agentes en un mercado específico, sin que concurran argumentos de índole constitucional que sustenten esa decisión legislativa.

28. Como se observa, la inconstitucionalidad de la expresión acusada tiene carácter sobreviniente. Empero, en el presente caso no se está ante el fenómeno de la inconstitucionalidad sobreviniente, la cual opera cuando concurre una reforma constitucional, cuyos contenidos normativos tienen efectos derogatorios respecto de las disposiciones legales expedidas con anterioridad y que se muestran contrarios a los nuevos preceptos superiores.39 En cambio, se está ante escenario distinto, que puede denominarse como inconstitucionalidad sobreviniente por nuevos hechos legales normativos, el cual concurre cuando la reforma de una disposición legal implica la modificación de aspectos sustantivos del precepto, o de otras regulaciones que inciden en la determinación de sus proposiciones normativas, de modo tal que la norma resultante viola disposiciones constitucionales.

Para el caso presente, la reforma legal que modificó las distintas disposiciones que regulan la naturaleza jurídica del Banco Popular y su competencia para efectuar operaciones de martillo, ocasionaron que éste perdiera su condición pública y monopólica, para convertirse en privada y participante en un libre mercado con las demás instituciones financieras. Ello significó la instauración de una exención que, al no responder a ningún criterio o finalidad, es contraria a la equidad tributaria y la libertad económica.

Compatibilidad entre la decisión a adoptar y el principio de legalidad tributaria

29. La Corte, como parte final del presente estudio, debe determinar a qué apartes de la expresión acusada se extiende la inconstitucionalidad identificada anteriormente. En efecto, el actor considera que la violación de los preceptos de la Carta Política afecta a la expresión "el Martillo del Banco Popular". Empero, como se infiere de las consideraciones realizadas por esta Corporación, la inexequibilidad de dicho apartado normativo se predica únicamente de la incompatibilidad entre la exención que prevé y los principios de igualdad y equidad tributaria, al igual que la libertad económica y la libre competencia. Estas consideraciones, como es lógico, no afectan la constitucionalidad del tributo en sí mismo considerado, sólo de la exención carente de soporte desde la perspectiva del Estatuto Superior. En consecuencia, la declaratoria de inconstitucionalidad se circunscribirá a la expresión "del Banco Popular", contenida en el artículo 7º de la Ley 11/87.

30. Sin embargo, en contra de esta fórmula de decisión pudiera argumentarse que se muestra problemática ante las implicaciones del principio de legalidad del tributo. Ello en tanto el efecto práctico de un fallo de esa naturaleza es extender el grupo de sujetos pasivos del impuesto, asunto que como se indicó ampliamente en esta sentencia, hace parte del margen de configuración legislativa del Congreso. Así, si en su momento el legislador decidió restringir la responsabilidad fiscal en determinadas personas, no

resulta bajo ninguna circunstancia permitido a la Corte Constitucional modificar los elementos constitutivos del tributo.

A juicio de la Sala, esta consideración se basa en una interpretación equivocada de la teleología que animó al legislador de 1987 para la determinación del hecho generador del impuesto. En efecto, como se explicó en el fundamento jurídico 7 de esta sentencia, la alusión al Banco Popular que hace el artículo 7º de la Ley 11/87 responde a que, en virtud de lo dispuesto por la Ley 101 de 1960, era dicha entidad financiera, a la sazón de naturaleza pública, quien ejercía el monopolio sobre esa actividad. Por lo tanto, al momento de expedirse la normatividad era evidente que la intención del legislador fue gravar todas las operaciones de martillo, sin que fuera posible que restringiera el hecho generador del tributo a las actividades de una entidad financiera en particular puesto que, se insiste, se trataba de una actividad monopólica del Banco Popular. Advertida esta circunstancia, la decisión de la Corte de restringir la declaratoria de inexequibilidad a la expresión "del Banco Popular" es en entero compatible con el principio de legalidad tributaria que establece el artículo 338 C.P.

31. Sobre el particular, debe insistirse en que, conforme al principio de legalidad tributaria, corresponde a los órganos de representación democrática la definición de los elementos esenciales del tributo, entre ellos el responsable o sujeto pasivo. A ese respecto, la Corte ha indicado en su jurisprudencia que el principio de legalidad tributaria está intrínsecamente relacionado no sólo con la representatividad popular en materia tributaria, sino con la seguridad jurídica y la protección de las finanzas públicas, aspectos que se concretan sólo a través de una definición unívoca y de origen legislativo, de los elementos que estructuran la obligación tributaria. A ese respecto, se ha considerado que "[s]i la norma creadora del tributo no establece con suficiente claridad y precisión los elementos esenciales del mismo no sólo genera inseguridad jurídica sino que fomenta la evasión, pues los contribuyentes obligados a pagar los impuestos no podrían hacerlo, lo que repercute gravemente en las finanzas públicas y, por ende, en el cumplimiento de los fines del Estado. Dicha situación también se prestaría para abusos y arbitrariedades pues en últimas quien vendría a definir tales elementos serían las autoridades administrativas encargadas de exigir su cumplimiento, lo cual no se aviene con el ordenamiento constitucional".40

Para el presente caso, la definición del sujeto pasivo del tributo fue debidamente determinada por el legislador, adscribiéndola, entre otros responsables, a los adquirentes en operaciones de martillo, haciéndose alusión al Banco Popular, conforme el monopolio que ejercía al momento de expedición de la norma. Esa expresión, como se observa, pudo inclusive haberse omitido sin efecto jurídico alguno. Ello en el medida que el monopolio existente hubiera convertido en únicos responsables del pago del impuestos a los adquirentes en operaciones de martillo efectuados por el Banco Popular. Era, se insiste, lógicamente imposible que el legislador de 1987 hubiera diferenciado, para efectos de la responsabilidad tributaria, entre los distintos adquirentes en operaciones de martillo en razón de la entidad financiera que realizara la operación, pues la misma era de potestad exclusiva del Banco Popular. Así las cosas, la decisión adoptada por la Corte no contradice el principio de legalidad tributaria, pues resulta del todo ajustada a la definición del responsable fiscal que, desde la expedición de la norma acusada, hizo el

Congreso.

Conclusión

El tránsito normativo que ha modificado la naturaleza jurídica del Banco Popular y el destino del recaudo fiscal por el tributo aplicable a las operaciones de martillo, permiten concluir que la expresión acusada del artículo 7º de la Ley 11/87 implica una exención tributaria. Este beneficio se aplica a favor de los usuarios de las operaciones de martillo efectuadas por las instituciones financieras distintas al Banco Popular, habilitadas para ello por el artículo 1º del Decreto 1639/96.

La exención prevista en la norma es incompatible con los principios de igualdad y equidad tributaria, puesto que no responde a ninguna finalidad constitucionalmente legítima. En efecto, al mercado actual de las operaciones de martillo concurren los distintos establecimientos bancarios, en tanto agentes económicos con las mismas condiciones; así, no hay fundamento alguno que permita sustentar el hecho que un grupo de usuarios en particular deban asumir el pago del impuesto. Igualmente, está discriminación injustificada atenta contra la libertad económica, pues impone una carga irrazonable en contra de una entidad financiera particular, lo que la excluye, sin motivo alguno, del citado mercado. En consecuencia, la expresión "del Banco Popular" contradice los artículos 13, 333 y 363 de la Constitución Política. Por ende, se está ante el fenómeno de inconstitucionalidad sobreviniente por nuevos hechos legales normativos.

Por último, la Sala advierte que la decisión de inexequibilidad es compatible con el principio de legalidad tributaria. Ello debido a que desde la promulgación de la Ley 11/87, habida consideración del contexto normativo en que se expidió esa disposición, resultaba evidente que la intención del legislador fue gravar las operaciones de martillo, de manera genérica, por lo que resultaban responsables del pago del impuesto todos los sujetos adquirentes de bienes en remates efectuados a través de ese mecanismo. Por ende, la sentencia adoptada por la Corte no implica una modificación del hecho generador o del sujeto pasivos previstos originalmente por el Congreso.

Con base en las consideraciones expuestas, la Corte concluye que la estructura del tributo previsto en el artículo 7º de la Ley 11 de 1987, luego de la decisión adoptada en el presente fallo, es la que sigue:

i. El sujeto activo es la Nación, quien es la destinataria de los recursos fiscales recaudados, según lo dispuso el artículo 5º de la Ley 66/93;

i. El sujeto pasivo es el adquirente en remates de bienes muebles e inmuebles, que se realicen por el martillo, el Fondo Rotatorio de Aduanas, los Juzgados Civiles, los Juzgados Laborales y demás entidades de los órdenes nacional, departamental y municipal. Se aclara que, conforme lo previsto en la Ley 6ª de 1992 y, luego en el Decreto Ley 2117/92,

las operaciones del extinto Fondo Rotatorio de Aduanas corresponden a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

i. El hecho generador es el remate de los citados bienes, a través de las operaciones mencionadas. A su vez, la base gravable es el valor final del remate. La tarifa prevista por el legislador es del 3% sobre dicha base.

VII. DECISIÓN

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

RESUELVE:

PRIMERO: Declarar INEXEQUIBLE la expresión "del Banco Popular" contenida en el artículo 7º de la Ley 11 de 1987, "por la cual se reglamenta el manejo y aprovechamiento de los depósitos judiciales y se dictan otras disposiciones".

SEGUNDO: Declarar EXEQUIBLE, por los cargos examinados en esta decisión, la expresión "martillo", prevista en el artículo 7º de la Ley 11 de 1987.

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

NILSON PINILLA PINILLA

Presidente

MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO

Magistrado

Ausente con excusa

JUAN CARLOS HENAO PÉREZ

Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Magistrado

JORGE IVÁN PALACIO PALACIO

Magistrado

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB

Magistrada

CLARA ELENA REALES GUTIÉRREZ

Magistrada

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Magistrado

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Magistrado (P)

MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 La jurisprudencia de este Tribunal ha establecido dentro de los presupuestos argumentativos mínimos de las demandas de inconstitucionalidad, la necesidad de que cumplan con el requisito de certeza. De acuerdo con esta condición, los cargos deben dirigirse en contra de una proposición normativa efectivamente contenida en la disposición acusada y no sobre una distinta, inferida por el demandante, implícita o que hace parte de normas que no fueron objeto de demanda. Lo que exige este requisito, entonces, es que el cargo de inconstitucionalidad cuestione un contenido legal verificable a partir de la interpretación del texto acusado. Cfr. Corte Constitucional, sentencia C-1052/01 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa)

2 La condición de pertinencia, como lo ha señalado la Corte, se cumple cuando las censuras están construidas con base en argumentos de índole constitucional, esto es, fundados en la apreciación del contenido de una norma Superior que se expone y se enfrenta al precepto demandado. En ese sentido, cargos que se sustenten en simples consideraciones legales o doctrinarias; la interpretación subjetiva de las normas acusadas por parte del demandante y a partir de su aplicación en un problema particular y concreto; o el análisis sobre la conveniencia de las disposiciones consideradas inconstitucionales, entre otras censuras, incumplen con el requisito de pertinencia del cargo de inconstitucionalidad. Cfr. Corte Constitucional, sentencia C-1052/01 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa)

3 La condición de suficiencia ha sido definida por la misma jurisprudencia como la necesidad de que las razones de inconstitucionalidad guarden relación "en primer lugar, con la exposición de todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio de constitucionalidad respecto del precepto objeto de

reproche; (…) Por otra parte, la suficiencia del razonamiento apela directamente al alcance persuasivo de la demanda, esto es, a la presentación de argumentos que, aunque no logren prime facie convencer al magistrado de que la norma es contraria a la Constitución, si despiertan una duda mínima sobre la constitucionalidad de la norma impugnada, de tal manera que inicia realmente un proceso dirigido a desvirtuar la presunción de constitucionalidad que ampara a toda norma legal y hace necesario un pronunciamiento por parte de la Corte Constitucional."

4 La norma es la siguiente:

Decreto 1639/96. Artículo 1º:En concordancia con lo establecido en los artículos 12 numeral 2º y 18 de la Ley 226 de 1995, y el parágrafo del artículo 312 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, a partir del momento en que la Nación y sus entidades descentralizadas reduzcan su participación total en el Banco Popular por debajo del cincuenta por ciento (50%) de su capital social, en adición a las operaciones autorizadas, los establecimientos bancarios facultados (sic) para realizar venta de mercaderías u otros objetos negociables a través del mecanismo de martillo.

5 Cfr. Folio 16 del expediente.

6 Cfr. Folio 16A (reverso), del expediente.

Parágrafo. En el caso en que la participación de la Nación o sus entidades descentralizadas en el capital de una institución financiera o entidad aseguradora se reduzca a menos del cincuenta por ciento (50%), dejarán de aplicarse a esa institución o entidad las normas especiales que se hubieren dictado de manera específica para una u otra. En consecuencia, a partir del momento en que se produzca la mencionada reducción, la institución financiera o entidad aseguradora se regirá únicamente por las normas generales aplicables a la clase o tipo de entidad a que pertenezca. No obstante, la Superintendencia Bancaria podrá señalar un programa de desmonte de las operaciones que se venían desarrollando con base en las normas a las que se refiere el presente parágrafo, cuya duración no podrá exceder de dos (2) años.

8 Ley 226/95. Artículo 12: Como consecuencia de la ejecución del programa:

(…)

2. Se perderán los privilegios y terminarán las obligaciones que la entidad tenía, por sustentar el carácter de pública, de acuerdo con el porcentaje de acciones que queden en manos de los particulares.

Artículo 18: Sin perjuicio de lo dispuesto en la presente Ley, cuando se trate de la enajenación de participación del Estado o del Fondo de Garantías de Instituciones Financieras en instituciones financieras o entidades aseguradoras, se aplicarán las disposiciones del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.

9 Sentencia C-227 de 2002 MP. Jaime Córdoba Triviño. En aquella oportunidad la Corte declaró exequible la Ley 645 de 2001, "Por medio de la cual se autoriza la emisión de una estampilla Pro-Hospitales Universitarios". La Corte estudió el principio

de legalidad en el caso de las leyes habilitantes y frente a la autonomía de las entidades territoriales, para concluir que en ese caso no se veían afectados. Ver también las sentencias C-987 de 1999, C-084/95 y C-004/93. (Cita original de la Sentencia C-155 de 2003)

10 Corte Constitucional, Sentencia C-227 de 2002 MP. Jaime Córdoba Triviño. (Cita original de la Sentencia C-155 de 2003)

11 Cfr. Corte Constitucional, sentencia C-690/03 (M.P. Rodrigo Escobar Gil). A su vez, esta decisión en las consideraciones expuestas en la sentencia C-155/03 (M.P. Eduardo Montealegre Lynett).

12 Cfr. Corte Constitucional, sentencia C-488 de 2000 (M.P. Carlos Gaviria Díaz).

13 Cfr. Corte Constitucional, sentencia C-809/07. (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa).

14 Ibídem.

15 Cfr. Corte Constitucional, sentencia C-243/05 (M.P. Álvaro Tafur Galvis).

16 Cfr. Corte Constitucional, sentencia C-371/00 (M.P. Álvaro Tafur Galvis).

17 Ley 6/92. Artículo 107. Eliminación del Fondo Rotatorio de Aduanas. Eliminase el Fondo Rotatorio de Aduanas; los bienes y patrimonio del mismo, pasarán a ser bienes y patrimonio de la Dirección de Aduanas Nacionales. || La Dirección de Aduanas Nacionales asumirá todos los derechos y obligaciones del Fondo Rotatorio de Aduanas, así como el producto de la venta de los bienes y de los servicios que se presten, de acuerdo con las asignaciones presupuestales correspondientes.|| La Dirección de Aduanas Nacionales, deberá consignar a favor de la Tesorería General de la República el valor neto de las operaciones de venta y enajenación de bienes y servicios, previa deducción de los gastos causados en la realización de dichas operaciones, incluyendo el pago de participaciones a denunciantes, bodegajes, transportes, devoluciones, destrucción de bienes, comisiones de remate, adecuación y reparación de mercancías para la venta, honorarios, servicios y demás gastos de administración. El valor neto así obtenido será el que se registre como ingreso a favor de la Nación para efectos presupuestales. || Las anteriores operaciones se podrán adelantar directamente o a través de fiducia o administración delegada. Sobre estas operaciones deberá existir un auditaje externo, cuyos resultados deben ser informados al Comité de Contratación y Presupuesto.|| Sin perjuicio de lo previsto en el Decreto 2687 de 1991, el Gobierno Nacional podrá establecer porcentajes de participación hasta del 30% en el producto neto de la venta de los bienes o del estimativo de dicho valor cuando los bienes sean destinados a la Aduana, donados o destruidos, cuando los mismos hubieren sido aprehendidos por el Ejército Nacional, la Fuerza Aérea, la Armada Nacional, la Policía Nacional y el Departamento Administrativo de Seguridad, DAS. Dichas participaciones serán destinadas a gastos de bienestar, fondos de retiro, de previsión social y médico asistenciales de la entidad que colaboró o realizó la aprehensión, conforme a la distribución que realice la Dirección General del Presupuesto. El porcentaje que le corresponda a la Dirección de Aduanas Nacionales será destinado al fondo de gestión.

18 A su vez, debe tenerse en cuenta que las disposiciones que regulan la Administración de Aduanas Nacionales, deben entenderse sustituidas por lo regulado en el Decreto Ley 2117/92, cuyo artículo 1º dispuso la fusión de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos Nacionales, creada por el Decreto – ley 1643 de 1991, en desarrollo de la Ley 49 de 1990, con la Unidad Administrativa Especial Dirección de Aduanas Nacionales, creada por la Ley 6ª de 1992, en la Unidad Administrativa Especial denominada Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

19 Sobre este resumen doctrinal se sigue el esquema utilizado por la Corte en la sentencia C-1261/05 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa), que estudió la constitucionalidad del parágrafo 3º del artículo 206 del Estatuto Tributario. En esta decisión, el Tribunal consideró que el legislador no desconocía el principio de equidad tributaria ni el principio de igualdad, al crear una exención al impuesto a la renta para todas las pensiones adquiridas con el cumplimiento de los requisitos necesarios, 'de acuerdo con la Ley 100 de 1993', puesto que tal criterio contempla todos los casos del sistema de seguridad social integral.

20 Corte Constitucional, sentencia C-393 de 1996 (MP Carlos Gaviria Díaz). La Corte ha resaltado que para efectos de la concesión de una exención el Constituyente le impuso al legislador solamente dos limitaciones, a saber, (i) que la iniciativa legislativa provenga del Ejecutivo, no sólo para su creación sino también para su reforma [art. 154, CP]"; y (ii) "la prohibición de imponer esta clase de beneficios sobre impuestos de propiedad exclusiva de las entidades territoriales [art. 294, CP]" El artículo establece: 'La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Tampoco podrá imponer recargos sobre sus impuestos, salvo lo dispuesto en el artículo 317.' El artículo 294 de la Constitución ordena a la ley destinar un porcentaje de los tributos municipales sobre la propiedad inmueble a las entidades encargadas del manejo y conservación del ambiente y de los recursos naturales renovables, de acuerdo con los planes de desarrollo de los municipios del área de su jurisdicción y en cuantía que no podrá exceder del promedio de las sobretasas existentes.

21 Cfr. Corte Constitucional, sentencia C-1261/05. Fundamento jurídico 3.2.

22 Ibídem. Fundamento jurídico 3.4.

23 En la sentencia C-604 de 2000 (MP Carlos Gaviria Díaz) se estudió una demanda contra una norma que extinguía una exención tributaria fijada para unas operaciones de crédito público y que a la vez mantenía esa exención para cierto tipo de bonos adquiridos en esas operaciones. La Corte indicó que se debía distinguir entre las exenciones que se establecen como estímulo o incentivo tributario a cambio de una contraprestación y las exenciones generales consagradas sin contraprestación alguna y concluyó que las primeras generaban situaciones jurídicas consolidadas que debían ser respetadas por el legislador, no así las segundas. [Este precedente fue reiterado en estos términos por C-1114 de 2003 (MP Jaime Córdoba Triviño, AV y SPV Manuel José Cepeda Espinosa; SPV Clara Inés Vargas Hernández)] Dijo la sentencia C-604 de 2000 (MP Carlos Gaviria Díaz): "Para la Corte no es admisible que el Estado ofrezca unas

condiciones benéficas a las personas naturales o jurídicas, en este caso a los inversionistas, como por ejemplo el establecimiento de exenciones, con el fin de incentivar la compra de bonos de deuda pública externa y después de que los han adquirido, proceda a modificar las reglas de juego iniciales, sin salvaguardar las situaciones jurídicas consolidadas de quienes bajo esas condiciones los compraron. No se olvide que si bien el legislador está autorizado constitucionalmente para modificar o derogar la legislación tributaria esto solamente puede hacerse hacia el futuro y, siempre y cuando, se respeten los derechos consolidados al amparo de las normas antes vigentes. || En consecuencia, al momento de estudiar la constitucionalidad de una norma tributaria que suprime una exención debe la Corte, para efectos de determinar si se han vulnerado o no situaciones jurídicas consolidadas, distinguir los casos en que las exenciones se establecen como estímulo o incentivo tributario a cambio de una contraprestación, como sucedió en el asunto de debate, que se ofreció una exención de impuestos para quienes adquirieran determinados bonos de deuda pública; y aquellos que consagran exenciones generales sin contraprestación alguna, pues en el primer evento se generan situaciones jurídicas, particulares y concretas que el legislador está obligado a respetar y, en el segundo, tal fenómeno no se presenta por lo que el legislador bien puede suprimirlas o modificarlas, obviamente, con observancia de los distintos preceptos constitucionales que rigen la materia."

24 Cfr. Corte Constitucional, sentencia C-188/98.

25 Cfr. Corte Constitucional, sentencia C-776/03. En este caso la Corte declaró inexequibles algunas normas del Estatuto Tributario que gravaban con el impuesto a las ventas, de manera indiscriminada, un grupo de productos de la canasta familiar.

26 Sentencia C-094 de 1993 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

27 Ver, por ejemplo, la Sentencia C-349 de 1995 (M.P. Carlos Gaviria Díaz) en la cual, la Corte encontró que "la exención de impuestos que se establece sobre algunas transacciones comerciales, cuando se realizan con una entidad sometida al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, implica un trato preferente en relación con el que se da a las personas jurídicas que están sometidas a control de entidades distintas, cuyas operaciones comerciales sí aparecen gravadas con el impuesto a las ventas, sin que existan justificaciones razonables y objetivas para establecer la diferenciación, pues lo que en esencia se hace es tratar en forma diferente la misma actividad. El supuesto de hecho sobre el que se establece la discriminación: que la entidad esté sometida a la vigilancia y control de la Superintendencia Bancaria o que no lo esté, es irrelevante para adoptar un diferencia de trato, y en consecuencia, la norma demandada viola también el artículo 13 de la Constitución".

28 Sentencia C-183 de 1998 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. S.V. M. José Gregorio Hernández Galindo).

29 Corte Constitucional, sentencia C-397 de 1994 (MP Hernando Herrera Vergara). En este caso la Corte decidió, entre otras cosas, que la norma acusada –el artículo 135 de la Ley 100 de 1993, parágrafo tercero, parte final–, al referirse a la Nación

como único sujeto exonerado de retención en la fuente en relación con los pagos efectuados por concepto de cesantía, es discriminatoria, pues le da un tratamiento preferencial en relación con los demás sujetos encargados de la retención, y específicamente, con los demás entes territoriales. La Corte consideró que en este caso la diferencia de trato "no se adecua a ningún propósito constitucional o legal".

30 Cfr. Corte Constitucional, sentencia C-711/01 (M.P. Jaime Araújo Rentería). En este caso, la Corte declaró la exequibilidad de las normas que declaran la exención del impuesto a la renta de las contribuciones a fondos de pensiones y cesantías. Sobre este preciso particular, la decisión indicó: "El principio de equidad tributaria se halla nítidamente compaginado tanto con el derecho a la igualdad de que trata el artículo 13 de la Carta, como con el principio de la generalidad del tributo. En efecto, de acuerdo con el principio de la generalidad del tributo, todas las personas que incurran en el hecho generador previsto en la norma deben someterse a las consecuencias económicas que se deriven del mismo. Lo cual implica que desde el punto de vista de la hipótesis jurídica no pueden haber tributos individualizados. || A tales propósitos, cuando quiera que el operador del derecho acometa la tarea de examinar un hecho económico a fin de verificar la posibilidad de subsumirlo en una hipótesis tributaria, necesario será que ausculte los hechos relevantes a la actualización de los elementos esenciales de la obligación fiscal, esto es: analizar y ponderar racionalmente todo lo atinente al sujeto activo, sujeto pasivo, objeto y causa de dicha obligación. De manera tal que a partir de la materialidad económica del hecho en cuestión pueda el operador del derecho asentar la información dentro de un marco jurídico preciso y secuencial que le permita identificar la clase de hecho imponible que se da, la particular condición que asume el sujeto pasivo de cara a su correspondiente extremo activo y al desdoblamiento de la prestación en cuanto dar, hacer o no hacer, los eventuales beneficios fiscales que pudieran militar a favor del sujeto pasivo, la periodicidad fiscal del tributo en términos de causación, el régimen tarifarlo aplicable, la liquidación, y por contera, la forma y plazo para el pago de la exacción determinada."

31 Cfr. Corte Constitucional, sentencia C-734/02.

32 Ibídem.

33 Cf. Sentencia C-094 de 1993.

34 Cfr. Corte Constitucional, sentencia C-776/03.

35 Cfr. Corte Constitucional, sentencia C-1060A/01.

36 Cfr. Corte Constitucional, sentencia C-734/02.

37 Cfr. Corte Constitucional, sentencia C-361 de 2002 (M.P. Rodrigo Escobar Gil).

39 Sobre una explicación ampliada acerca de la naturaleza y efectos de la inconstitucionalidad sobreviviente, Cfr. Corte Constitucional, sentencia C-571/04 (M.P. Rodrigo Escobar Gil).

40 Cfr. Corte Constitucional, sentencia C-488/00 (M.P. Carlos Gaviria Díaz), reiterada en

C-597/00 (M.P. Álvaro Tafur Galvis).