

C-364-93

Sentencia C-364/93

IMPUESTO DE EXCESO DE UTILIDADES

El producto del gravamen especial -temporalmente retenido por la institución financiera- se destina a la Nación (sujeto activo) y se cobra en su exclusivo beneficio; la persona que debe soportar la erogación en favor del fisco (sujeto pasivo) es el acreedor del crédito cuyas características se determinan en la norma; el hecho gravable se deriva de una conducta omisiva del acreedor consistente en no exhibir en forma satisfactoria, en el momento de recibir el pago o abono en cuenta de su crédito, los certificados y constancias; la base gravable está dada por la diferencia en cambio predicable del valor del crédito calculada entre la fecha en la que se originó y la de pago, adicionada a los intereses corrientes y moratorios a que haya dado lugar tal diferencia, más los emolumentos relacionados con su cobro; la tarifa corresponde al 100% de la base gravable.

GRAVAMEN ESPECIAL-Contenido fiscal

HECHO GRAVABLE

En la Constitución no se encuentra restricción alguna que impida al Legislador construir el hecho gravable a partir de una conducta activa, omisiva o calificada del sujeto pasivo del tributo. La anterior consideración no permite prohijar la argumentación del demandante que cuestiona la materialidad misma de la conducta o de la omisión del sujeto pasivo del tributo que en la norma se identifican con el hecho gravable. Este último concepto alude a un fenómeno cuya traducción impositiva compete realizar libremente al Legislador de acuerdo con un sano criterio de razonabilidad práctica. En muchos casos la notoria irrazonabilidad del hecho gravable podrá ser de tal grado que termine por sustraer todo fundamento constitucional a la imposición, lo cual es distinto a sostener, como equivocadamente lo hace el demandante, que el tributo haga tránsito a sanción.

IMPUESTO-Cuantía

No es difícil acreditar a la luz de la jurisprudencia Colombiana, la aceptación de un límite cuantitativo al poder impositivo del Estado cuya superación induce a calificar el respectivo impuesto como “confiscatorio” o generador de una “expropiación de hecho”. Siempre que no se traspase ese umbral, se reconoce unánimemente que el poder impositivo del Estado, desde el punto de vista cuantitativo, depende del buen juicio del Congreso al cual la Constitución atribuye la competencia de establecer la carga tributaria y regular libremente su magnitud, siempre que no desconozca otros preceptos de la Carta. El umbral de la carga tributaria máxima no se ha definido en términos absolutos y es apenas comprensible que ello no pueda hacerse de esa manera. La jurisprudencia sólo da cuenta de “casos límites”, en los cuales la tarifa absorbe toda la renta o abarca “casi totalmente” el valor de lo gravado.

PRINCIPIO DE EQUIDAD DEL TRIBUTO

Dado que el principio de equidad tributaria debe interpretarse en sentido sustancial y no es ajeno a las diferentes etapas de administración y aplicación de los tributos, la ley que por los

elementos que incorpora no permite en abstracto ser objeto de un juicio objetivo sobre su equidad, puede ser controvertida en su actualización concreta ante la Justicia contencioso administrativa. Lo contrario, llevaría a que el legislador, a través de la forzosa formulación general de sus mandatos, esquivara toda suerte de control de los mismos y que el principio de equidad no pudiera efectivamente funcionar -como lo pretendió el Constituyente- como límite de la potestad impositiva del Estado.

IMPUESTO-Límite

El establecimiento de un impuesto injusto e inequitativo no entra en la órbita constitucional del poder impositivo. La tributación necesariamente afecta la propiedad y la riqueza y es un poderoso y legítimo instrumento de redistribución del ingreso y de reducción de las desigualdades sociales y económicas. Sin embargo, su cometido no es destruir las fuentes de la riqueza y del trabajo de la sociedad. De ahí que la tradición jurisprudencial colombiana, con razón, coloque el límite del poder impositivo del estado en la extinción de la propiedad o de la renta. El lindero que sólo afectando la justicia y la equidad fiscales puede desbordarse no acota un espacio nada estrecho a la potestad estatal.

LEY-Generalidad

La generalidad de la ley es deseable pero en sí misma no es requisito de su constitucionalidad. La ley singular o ley-medida, esto es, la destinada a una persona o grupo de personas identificadas o identificables, sólo es admisible si persigue un propósito público plausible y no genera discriminación o desigualdad frente a otros miembros no incluidos en el círculo de las personas cobijadas por sus mandatos.

RETROACTIVIDAD/RETROSPECTIVIDAD

El hecho gravable está dado por una conducta omisiva -insatisfactoria exhibición de los documentos determinados en la norma- que sólo puede ser conocida - y existir o no existir- después de la vigencia de la ley. De otro lado, la aparente interpretación equivocada, a juicio del actor, que la norma legal hace de otra disposición anterior, no plantea en principio un problema de orden constitucional. Si la interpretación es innovativa, eventualidad que no es ajena a las competencias constitucionales del Congreso, tendrá únicamente vigencia hacia el futuro, por una elemental consideración de seguridad jurídica; si ella es meramente declarativa y se ubica en el rango de las lecturas razonablemente posibles de la norma preexistente podrá producir efectos hacia el pasado. Pero en el caso subexámine, se trata de una norma de carácter retrospectivo puesto que se refiere a las consecuencias futuras de una situación creada conforme a normas anteriores.

PROGRESIVIDAD DEL IMPUESTO

El deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del estado debe, en principio, consultar la capacidad real de pago de los contribuyentes, a fin de garantizar la justicia y equidad fiscales. La progresividad responde precisamente a este mandato constitucional. El sistema tributario, en su conjunto, ciertamente debe traducir esta exigencia constitucional. También cada tributo, en particular, debe, en lo posible, y dependiendo de su estructura técnica, orientarse en el mismo sentido. Es claro que algunos tributos -

particularmente los indirectos-, por la mencionada conformación técnica y la necesidad de su administración eficiente, no son susceptibles de ser creados y recaudados atendiendo el criterio de la progresividad, sin que por ello dejen de tener fundamento constitucional y figurar entre las fuentes de ingresos fiscales.

NORMA PRESUPUESTAL

La ley ordinaria puede ordenar la creación de un tributo cuyo recaudo posteriormente se incorporará en el presupuesto. Este último paso persigue evitar que la inversión de los fondos se decida por fuera de dicha ley pero no le resta espacio a las leyes ordinarias para crear tributos. Al disponerse el establecimiento de un nuevo tributo todavía no se ha incorporado en la ley de presupuesto, lo que necesariamente debe hacerse más tarde.

REF.: Demanda N° D - 198

Actor: Bernardo Carreño Varela

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 118 de la Ley 6ª de 1992 “por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones”

Gravamen especial

Magistrado Ponente: Dr. CARLOS GAVIRIA DIAZ.

Santafé de Bogotá, D.C., dos (2) de septiembre de mil novecientos noventa y tres (1993).

Aprobado por Acta N°

La Sala Plena de la Corte Constitucional integrada por su Presidente Hernando Herrera Vergara y por los Magistrados Jorge Arango Mejía, Antonio Barrera Carbonell, Eduardo Cifuentes Muñoz, Carlos Gaviria Díaz, José Gregorio Hernández Galindo, Alejandro Martínez Caballero, Fabio Morón Díaz y Vladimiro Naranjo Mesa

EN NOMBRE DEL PUEBLO

Y

POR MANDATO DE LA CONSTITUCION

Ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA

En el proceso ordinario de constitucionalidad contra el artículo 118 de la Ley 6ª de 1992 “por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones”.

I. TEXTO DE LA NORMA ACUSADA

El tenor literal de la norma acusada es el siguiente:

LEY 06 DE 1992

“Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones”

El Congreso de la República de Colombia

DECRETA:

...

Artículo 118. Gravamen especial. Cuando los establecimientos bancarios nacionalizados vayan a hacer pago de obligaciones emitidas por ellos, que consten en títulos denominados en moneda extranjera, y que no hayan surgido de sus actividades de intermediación en los mercados cambiarios y de servicios a que se refiere la Ley 9ª de 1991, ni sean el resultado de un contrato escrito de reestructuración de deuda externa celebrado con varios acreedores, ni se relacionen clara y directamente con operaciones de exportación de mercancías, deben exigir al acreedor:

a) Certificado de Cámara de Comercio acerca de la existencia y representación legal en el país del acreedor original, y del que exija el pago, en el momento en el que tuvo origen la obligación, si uno o ambos son sociedades nacionales, o, del permiso al cual se refiere el numeral 2 del artículo 471 del Código de Comercio para el acreedor original, y para quien exija el pago, vigente en el momento que tuvo origen la obligación, en cuanto uno u otro, o ambos, sean o hayan sido sociedades extranjeras con actividades permanentes en Colombia. Se entiende, para los efectos de esta Ley, que las actividades permanentes a las que se refiere el artículo 474 del Código de Comercio incluyen el tener, o haber tenido, cuentas corrientes en Colombia y el haber hecho más de un préstamo, o a más de una empresa colombiana, teniendo o habiendo tenido un apoderado general de nacionalidad colombiana.

b) Constancia del registro del préstamo en la entidad competente, en el momento en el que tuvo origen la obligación; o certificado de la Junta Directiva del Banco de la República en el sentido de que tal registro no era necesario.

Si el acreedor no exhibiera en forma satisfactoria, en el momento de recibir el pago o abono en cuenta, los documentos mencionados, el establecimiento bancario pagará en pesos el 100% del valor que las divisas tenían en la fecha en que se constituyó la obligación; y liquidará y retendrá, a título de impuesto de exceso de utilidades, el 100% del valor de la diferencia en cambio entre esa fecha y la del pago, más los intereses corrientes y moratorios a que haya dado lugar esa diferencia, y cualquier emolumento adicional relacionado con su

cobro. Al hacer la liquidación, la Institución nacionalizada podrá hacer uso de todas las informaciones y pruebas que pueda allegar y de las provenientes de toda clase de procedimientos administrativos y de procesos.

Se entiende que los poderes y autorizaciones dadas por el acreedor para exigir el pago, incluyen la facultad de recibir, en su nombre, todas las comunicaciones y notificaciones a que dé lugar este impuesto, y la de interponer los recursos del caso. Contra el acto de liquidación y retención procederán los recursos de reposición, ante el representante legal de la Institución, y el de apelación ante el Director de Impuestos Nacionales. Los recursos se concederán en el efecto devolutivo.

La Institución retenedora conservará los recursos en una cuenta a nombre y para beneficio de la Nación, y hará con ellos las operaciones que autoriza la Ley a las Instituciones financieras, mientras el Congreso los incorpora a la Ley de Presupuesto. Mientras la Institución conserve los recursos, las pérdidas en que pueda haber incurrido al hacer el pago al que este artículo se refiere, no se tendrán en cuenta para los efectos de los artículos 1.3.1.1.4; 1.3.1.3.2; 1.3.1.4.2; 1.8.2.1.1, literal g); 2.1.1.2.1 y 2.1.1.2.2 del Decreto 1730 de 1991 y disposiciones concordantes.

...

II. ANTECEDENTES

1. El Congreso Nacional expidió la Ley 6ª de 1992 “por la cual se dictan normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se ordena un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones” el 30 de junio de 1992, la cual fue publicada en el Diario Oficial N° 40.490 de la misma fecha.

CARGOS DE INCONSTITUCIONALIDAD Y DEFENSAS

2. El ciudadano Bernardo Carreño Varela presentó, ante esta Corporación, demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 118 de la Ley 6ª de 1992, por considerarlo violatorio de varias normas de la Constitución Política.

3. El Doctor Hugo Palacios Mejía presentó, dentro del término de fijación en lista de la norma acusada, un escrito defendiendo su constitucionalidad.

4. En la misma oportunidad, el apoderado del Ministro de Hacienda y Crédito Público, Dr. Antonio José Núñez Trujillo, presentó un escrito en idéntico sentido.

5. El Dr. Hernando Devis Echandía y el demandante Bernardo Carreño Varela suscribieron sendos memoriales de réplica al concepto rendido por el Procurador, los cuales fueron presentados extemporáneamente, y por ello no serán tenidos en cuenta para efectos del presente fallo.

6. Debido a la multiplicidad de cargos y a la extensión de la demanda y de los escritos de defensa, éstos se resumirán y agruparán alrededor de las normas constitucionales que se consideran vulneradas.

- Artículos 34 y 58 CP:

El demandante considera que el artículo 118 es inconstitucional por imponer una confiscación, puesto que una tarifa del 100% sobre el diferencial cambiario, grava la propiedad, no la riqueza ni los gastos. Por esta misma razón, se vulneran el derecho a la propiedad y los derechos adquiridos.

Para la defensa, el artículo 118 no establece una confiscación en el sentido constitucional del término. Se cita jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia para aclarar que este concepto se circunscribe al ámbito de las apropiaciones oficiales indebidas, injustas y carentes de procedimiento legal, del patrimonio de una persona, características que no se aprecian en la norma acusada. Por el contrario, agrega, la naturaleza del artículo 118 es puramente fiscal. Tampoco es cierta la afirmación del actor según la cual el monto del tributo extingue la propiedad del contribuyente, pues el tributo no afecta el monto original del crédito, ni sus intereses corrientes o moratorios, sino que se limita a gravar la diferencia en cambio con sus respectivos intereses y emolumentos de cobro.

El apoderado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público advierte que no puede entenderse que el art. 118 sea confiscatorio, porque la confiscación se refiere exclusivamente a actos de carácter punitivo, y la disposición acusada no tiene esa naturaleza. Agrega que, "... No puede hablarse de una confiscación cuando la finalidad del pago a que se refiere la norma sea el hecho objetivo de la necesidad del estado de obtener recursos, y no la calificación de hechos subjetivos de la conducta del sujeto pasivo". Tampoco considera se vulneren derechos adquiridos. Como lo ha expresado en varias ocasiones el Consejo de Estado -señala-, no es posible aducir derechos adquiridos en materia tributaria.

- Artículo 83 CP:

En opinión del demandante, el tributo creado por medio del artículo acusado tiene como único sujeto pasivo a Coloca International Corp. S.A., y, por lo tanto, el Congreso ha actuado de mala fe.

El Dr. Hugo Palacios Mejía sostiene que el actor confunde los conceptos de generalidad de la ley y la determinabilidad de los sujetos pasivos de un tributo. Señala que, "La 'determinabilidad' del tributo consiste, así, en la posibilidad de anticipar quienes pueden ser los sujetos que queden incluidos dentro de sus previsiones generales, y no se opone a la 'generalidad' sino en los eventos extremos a los que acabo de hacer alusión [cuando tiene nombre propio, o cuando puede demostrarse que sólo puede aplicarse a una sola persona]". Agrega que, "la determinabilidad de los sujetos de un tributo es, en ocasiones, no sólo un hecho sino, a veces, una necesidad de la buena legislación y no se opone siempre a la generalidad de la ley, ni a la 'buena fe' del legislador (...) Más aún, puede ser necesario en ciertos casos, para asegurar la equidad y la eficacia del impuesto..."

El apoderado del Ministerio de Hacienda esgrime los mismos argumentos en defensa de la norma acusada. Anota que "... al margen de las anteriores consideraciones debe recordarse que quienes intervienen en operaciones denominadas en moneda no legal corren con diversos riesgos al momento de reclamar el pago bajo nuestra legislación y ante nuestras autoridades, pues como se refirió los temas cambiarios son estrictamente de derecho público

y en ellos no cabe invocar protección de derechos adquiridos”.

- Artículo 338 CP:

El actor afirma que la disposición impugnada no fija los elementos del impuesto, a saber, los sujetos, el hecho gravable y la base gravable, cuya definición compete a la ley, y tan sólo expresa la tarifa. Alega además, la inexistencia de normas procedimentales para la liquidación y cobro del impuesto.

Tanto el Dr. Hugo Palacios Mejía como el Dr. Núñez Trujillo consideran improcedente el cargo. Señalan que la norma acusada fija inequívocamente los elementos del impuesto exigidos por la C.P. Explican que el sujeto activo es la Nación, y el acreedor, sin que importe cómo haya adquirido esa calidad, es el sujeto pasivo. El hecho gravable radica en la omisión de la prueba del cumplimiento de ciertas obligaciones al recibir un pago de la entidad financiera deudora. La base gravable es el valor de la diferencia en cambio entre la fecha de constitución de la obligación y su cancelación.

- Arts. 95-9 y 363 CP:

Para el actor el impuesto no es equitativo pues discrimina entre acreedores de bancos nacionalizados y acreedores de otros bancos, y trata en forma distinta al acreedor que ha realizado varios préstamos y a quien sólo ha efectuado uno, y a quien ha tenido actividades permanentes y aquéllos que no las han realizado. En razón de lo anterior, no se cumple con el principio de equidad que debe predicarse de los tributos, de conformidad con los artículos 95-9 y 363 de la Carta. También se desconoce la prohibición que establece la Carta respecto de leyes tributarias retroactivas, pues el impuesto creado grava un hecho ocurrido con anterioridad a la expedición de la Ley 6ª.

Además -señala la demanda-, el sistema tributario colombiano debe someterse al principio de progresividad, el cual se desconoce con el impuesto especial puesto que grava a todos los acreedores con la misma tarifa del 100%. Las citadas normas constitucionales también resultan vulneradas en virtud de que el art. 118 no crea un tributo sino una sanción, dado que no grava la riqueza o un gasto lícito, sino la omisión del cumplimiento de determinados requisitos.

La defensa indica que, tradicionalmente, la legislación colombiana ha exigido mayor responsabilidad a los profesionales de cualquier actividad que a aquellas personas que sólo la ejercen de manera ocasional. Este mismo principio se halla presente en el tributo creado en el artículo 118 de la Ley 6ª. Agrega que, “...Es equitativo, entonces, que quien tiene más capacidad operativa profesional, asuma cargas especiales por los riesgos que crea a quienes negocian con él”. En relación con el supuesto desconocimiento del principio de progresividad, el Dr. Palacios advierte, que éste se predica del sistema tributario, es decir, del conjunto de los tributos, y no de cada impuesto en particular. “En otras palabras, la mayoría de los recaudos fiscales del Estado debe provenir de tributos que tengan una estructura progresiva, sin perjuicio de que algunos tributos, individualmente considerados, no la tengan”. En lo relativo a la retroactividad de la ley, el Dr. Palacios se remite a lo expresado para este cargo en relación con la supuesta violación del artículo 29 C.P.

El Dr. Núñez Trujillo asevera que los cargos de supuesta inequidad e injusticia no pueden deducirse de la imposición de una tarifa única, ni del hecho de gravar el diferencial cambiario. Por el contrario, la jurisprudencia ha expresado que la facultad impositiva del Estado carece de limitaciones de esa naturaleza.

Para el apoderado, el legislador es libre en la fijación de los sujetos pasivos del impuesto. “La equidad se predica, entonces, de todos los sujetos que corresponden a la definición del legislador, con independencia de qué tan amplia sea esa definición”. Niega que las distinciones a que alude el demandante sean legítimas. Fundamenta su aserto en el hecho de que las reclamaciones que se formulan a los bancos privados no afectan el patrimonio estatal, mientras que lo contrario sucede con los bancos nacionalizados, por cuyas obligaciones responde el Estado. En relación con la progresividad, sus argumentos coinciden con los del Dr. Palacios Mejía. Respecto del cargo según el cual el art. 118 no crea un tributo sino una sanción, advierte: “... La ley no se basa en conductas ilícitas por parte de los posibles contribuyentes, sino que erige una conducta omisiva en condición del surgimiento de la obligación tributaria, sin pronunciarse en manera alguna sobre si dicha conducta es lícita o no lo es. La ley no tiene carácter (sic) punitivo. Simplemente busca acopiar recursos con destino al erario, como es el caso, por otra parte, de todas las leyes que establecen impuestos. De lo antipático o desfavorable que los contribuyentes de este impuesto puedan encontrarlo no resulta que él sea sancionatorio”.

- Art. 29 CP:

A juicio del demandante el artículo 118 es retroactivo y, por ello, contrario al debido proceso, pues el hecho gravable recae sobre un hecho ocurrido con anterioridad a la expedición de la ley. Se obliga, además, a probar el cumplimiento de obligaciones legales preexistentes al mismo, algunas imposibles de cumplir, como el certificado de la Oficina de Cambios del Banco de la República, suprimida mediante el Decreto 2406 de 1991. La norma acusada, prosigue, interpreta el artículo 474 del Código de Comercio -que, conforme a interpretación de la Superintendencia de Sociedades, es de interpretación restrictiva- en forma tal, que obliga a la obtención de un permiso de la Superintendencia, no requerido a la fecha de constitución de la obligación. Se quebranta el derecho al debido proceso, asimismo, porque se otorga un poder discrecional a la institución financiera retenedora del impuesto en el proceso de liquidación y percepción del mismo.

El Dr. Palacios refuta el argumento de retroactividad de la norma acusada. El impuesto, en su concepto, no afecta la existencia de los derechos consolidados, tan sólo influye en la expectativa del contribuyente de darle a los bienes el uso que a bien tenga. En el caso bajo examen no se trata de una ley retroactiva -subraya- sino de una ley retrospectiva, puesto que no afecta hechos pasados, sino los efectos futuros de una situación jurídica creada de conformidad con normas anteriores. Carece de fundamento el cargo de una violación al debido proceso, “... Precisamente porque las obligaciones de registro de los comerciantes en las Cámaras de Comercio, y de obtener permisos de funcionamiento que tienen ciertas sociedades, o de registrar la deuda externa de mediano y largo plazo están en el derecho colombiano antes de la vigencia de la ley que crea el tributo es por lo que el legislador puede exigir a quienes hubiesen estado sujetas a ellas en el pasado que prueben su cumplimiento”.

En lo relativo a la interpretación del artículo 474 del Código de Comercio opina la defensa que “contra lo que afirma el actor, el Congreso, en esta parte de la norma acusada, no ha hecho otra cosa que interpretar la ley, es decir, usar las facultades que le da el numeral 1 del artículo 150 de la Constitución Política ... con la advertencia de que ella sólo procedía “para los efectos de esta ley” ... Pero, ante todo, ... no crea condiciones nuevas para que una actividad pueda calificarse de permanente, a la luz del Código de Comercio. En verdad, todos los hechos a los que se refiere la norma podían incluirse ya, sin dificultad, en la enumeración del artículo 474...”.

La norma tampoco otorga a la entidad financiera poderes discrecionales, sostiene la defensa. La entidad sólo debe corroborar la presentación satisfactoria de los documentos de prueba exigidos por la norma acusada. En todo caso, procede el recurso de reposición contra el acto de liquidación y el de apelación ante el Director de Impuestos Nacionales. Estas previsiones legales lejos de violar el debido proceso, lo garantizan.

En su escrito de defensa, el apoderado del Ministro de Hacienda y Crédito Público alega que no se viola el debido proceso a raíz del juzgamiento de la causación del impuesto con base en normas anteriores a la expedición de la ley que crea el tributo. Por el contrario, si se utilizaran normas posteriores al hecho sí se incurriría en desconocimiento de esta norma constitucional. Tampoco considera se concedan poderes discrecionales a la institución financiera. Las atribuciones que se le otorgan proceden precisamente por su conexidad con los momentos de recaudación y pago del impuesto al Estado, función que no es inusitada pues en muchos impuestos -como en el caso de los impuestos a las ventas y al consumo-, los responsables de los mismos son particulares.

- Artículo 243 CP:

En opinión del libelista, el artículo 118 de la Ley 6ª reproduce materialmente el artículo 57 de la Ley 49 de 1990, declarado inexecutable por la Corte Suprema de Justicia, en sentencia del 22 de agosto de 1991, razón por la cual se desconoce la prohibición de su publicación contenida en el artículo 243 de la Carta.

El Dr. Palacios Mejía advierte que el artículo 57 no fue declarado inexecutable por la Corte Suprema de Justicia, puesto que la sentencia fue inhibitoria y, por tanto, no hizo tránsito a cosa juzgada. El artículo 243 de la Carta, añade, es excepcional y se refiere únicamente a las sentencias de la Corte Constitucional, razón por la cual no es aplicable analógicamente a las proferidas por otras corporaciones. La materia de las dos disposiciones es diferente: el artículo 118 no hace referencia a la nacionalidad del acreedor, y se refiere sólo a pagos futuros y eventuales, no a derechos reconocidos judicial o arbitralmente. Además, el impuesto previsto en el art. 57 gravaba toda la renta del capital, mientras que el 118 sólo se extiende a los intereses derivados de la diferencia de cambio.

- Arts. 3, 6, 113, 116 y 121:

Según el demandante la norma acusada pretende dirimir un conflicto, asunto que compete a los jueces. El Congreso se apropia de una función ajena. También se vulnera esta norma constitucional, al exigir al acreedor una certificación de una dependencia del Banco de la República que desapareció.

El apoderado del Ministerio de Hacienda sostiene que la norma acusada no dirime ningún conflicto concreto, pues se trata de una regulación de carácter general, susceptible de abarcar varias situaciones de hecho. En lo que respecta a la certificación del Banco de la República, coincide con el Dr. Palacios Mejía, al afirmar que, si bien la Oficina de Cambios desapareció, la función de certificar los registros de deuda externa, de conformidad con la ley, correspondía al Banco de la República y no a una dependencia del mismo, motivo por el cual no puede argumentarse la imposibilidad de cumplir con este requisito.

- Art. 333:

Señala el actor que al gravar con una tarifa del 100% sobre el diferencial cambiario las ganancias lícitas de los empresarios, se desconoce la libertad de empresa consagrada en el art. 333 de la C.P.

Para el Dr. Hugo Palacios, la acusación es infundada, en razón de que la libertad de empresa no es el supremo valor constitucional, "porque el Estado tiene no solo una capacidad genérica de intervenir en la economía sino una facultad específica de crear tributos".

- Art. 90:

La demanda sostiene que el impuesto creado por el art. 118 de la Ley 6ª genera un daño antijurídico y viola, por esa razón, el artículo 90 de la C.P.

Expresa la defensa que, "no puede ser antijurídico procurar que los acreedores de las instituciones financieras deudoras en moneda extranjera prueben que han informado a las autoridades sobre su (sic) créditos, en la forma prevista de tiempo atrás en las leyes, para que aquellas puedan cumplir sus deberes de dirección e intervención en la economía".

El apoderado del Ministerio advierte:

"Si el artículo 118 de la Ley 6 establece un impuesto, como en efecto lo hace, él debe aplicarse a los casos que corresponda sin que tenga relevancia en un análisis de constitucionalidad la disminución, real o aparente, que pueda producirse en las expectativas pecuniarias de sus destinatarios.

"... Por otro lado, no es pertinente hablar de un hipotético daño antijurídico, cuando, si él existe, proviene directamente de la ley".

- Arts. 136-4 y 5:

El actor cuestiona que el tributo especial contenido en la norma acusada se destine a beneficiar a la entidad financiera y a sus accionistas privados, pues el monto recaudado se deja en manos de la primera. Se otorga así un auxilio a particulares, los que están prohibidos por la Constitución. Además, advierte, se trata de un claro acto de persecución del Congreso contra una persona jurídica.

Rechaza el Dr. Palacios que el impuesto de que trata el art. 118 sea un auxilio. A su juicio, los auxilios se caracterizan por ser "traslados gratuitos e incondicionales de bienes del Estado, para que entren en el patrimonio de un particular". Por el contrario, el producto de este

impuesto se destina a la Nación, única beneficiaria del mismo, tal como lo señala la norma, cuando obliga a la institución retenedora a mantener temporalmente el recaudo del impuesto en cuenta separada, con el fin de que esos dineros no se mantengan ociosos mientras se incorporan al presupuesto nacional. Asunto diferente es, "... que una norma distinta a la que el actor acusa (el decreto 2920 de 1982), obligue a la Nación a garantizar a la entidad nacionalizada recursos suficientes para hacer frente a los pagos que tenga que hacer a sus acreedores de buena fe. La Nación sabrá cómo atiende ese deber, cuya exigibilidad es independiente de la suerte de este impuesto aunque, sin duda, él ayudaría a cumplirlo".

El Dr. Núñez anota que el cargo de una supuesta persecución no tiene fundamento. La generalidad de los impuestos, advierte, "... no depende del número de personas que resulten efectivamente gravadas por ellos, sino de la posibilidad de ser aplicados a diversos sujetos pasivos. El hecho de encajar la empresa defendida por el demandante dentro de los supuestos fácticos de la norma no significa que ésta haya sido redactada con el objeto de gravar a una persona determinada, por lo cual no puede concluirse que exista esa persecución".

Acerca de la creación de un auxilio prohibido por la Carta, el apoderado advierte que, con este nombre, se designaban los recursos del presupuesto de libre asignación por parte de los congresistas. En el caso examinado por la Corte, señala, es la ley la que determina el beneficiario del impuesto recaudado, que, además, no beneficia al banco deudor ni a sus accionistas, sino al presupuesto nacional.

- Art. 150-11 y 12 CP:

Para el actor, por medio del art. 118 no se establecen rentas nacionales ni contribuciones fiscales, sino se otorga un obsequio al Banco.

El apoderado del Ministerio de Hacienda contradice el argumento del demandante, en cuanto está alejado del contenido de la norma, la cual expresa que el recaudo del impuesto se conservará en cuenta separada, mientras el Congreso lo incorpora al Presupuesto Nacional.

- Art. 158:

Según el demandante, la norma acusada rompe la unidad de materia que debe predicarse de todas las leyes. Una ley tributaria no puede modificar otra de materia diferente como el Estatuto del Sector Financiero, lo que hace el artículo impugnado con el objeto de evitar que la institución nacionalizada incurra en una causal de liquidación de las previstas en el Decreto 2920 de 1982.

Señala la defensa: "En verdad, la parte transcrita del artículo 118 no contiene una modificación general y permanente del estatuto financiero; contempla, sí, una norma para casos especiales no previstos en el estatuto financiero, y cuya aplicación estará subordinada siempre a la aplicación previa del impuesto que crea el artículo 118. Cuando el artículo 118 se refiere al estatuto del sector financiero, lo hace como consecuencia de la disposición tributaria que contiene". En su opinión, no es lógico interpretar el artículo 158 C.P. en el sentido de obligar al Congreso a expedir diferentes leyes para regular las consecuencias que unas proyectan sobre otras.

Para el representante del Ministerio, la previsión del legislador evidencia su voluntad de anticiparse a las incidencias de la norma impugnada, de conformidad con sus atribuciones constitucionales.

- Art. 345:

El artículo 118 viola esta norma constitucional -expresa el demandante- al permitir el uso de las sumas recaudadas por concepto de un impuesto sin que figuren en el presupuesto nacional.

Para la defensa, el actor confunde los conceptos de impuesto y el de recurso generado por él. Lo que la norma constitucional persigue es que el recaudo de los impuestos se incluya en el presupuesto nacional, para que, únicamente a través del mismo se decrete su inversión, sin que ello signifique que sea el presupuesto el único medio para la creación de tributos.

En idéntico sentido se pronuncia el apoderado del Ministerio de Hacienda: "Si la ley no hubiera dispuesto lo precedente, los recursos hubieran permanecido congelados previamente a dicha incorporación, pues el responsable del recaudo no hubiera podido hacer cosa distinta. Ni hubiera sido posible incorporar los recursos al presupuesto antes de su cobro... Primero es necesario recaudar el impuesto, y luego incorporar el recaudo en el presupuesto. La ley protegió el poder adquisitivo de los recursos (públicos desde el momento de su percepción por el banco) permitiéndole al banco respectivo invertirlos de manera rentable".

- Art. 359:

El demandante insiste en que la norma tiene como propósito financiar a la institución nacionalizada, al permitir a ésta que maneje el recaudo del impuesto.

El Dr. Palacios señala al respecto:

"Mientras los recursos no hayan sido aforados en el presupuesto, producirán beneficios a la Nación, pero esta no podrá disponer ni de los recursos originales, ni de sus beneficios, no porque el artículo 118 se lo impida, sino porque se lo prohíbe la Constitución. Una vez que el impuesto produzca recursos, y que se incorporen al Presupuesto, la Nación, su exclusiva propietaria, podrá utilizarlos, junto con sus beneficios, en cualquier objeto que el Congreso determine.

"Es de suponer que el producto del tributo que crea el artículo 118 ayudará a la Nación a cumplir los deberes que le impone el Decreto 2920 de 1982 con las instituciones financieras nacionalizadas. Pero ese deber, como he dicho tantas veces, es independiente de los recaudos que eventualmente produzca el tributo del artículo 118. No hay obstáculo legal para que la Nación lo cumpla con sus rentas ordinarias ni, recíprocamente, para que la Nación destine a cualquier otro propósito el recaudo que, eventualmente, obtenga al aplicar el artículo 118 de la Ley 6 de 1992. No existe, en la ley, vínculo alguno entre éste y el pago que la Nación debe hacer al establecimiento bancario afectado".

- Arts. 118, 150-7, 152 y 153:

El actor se apoya en un escrito del Dr. Luis Carlos SÁCHICA que acompaña a la demanda, según el cual, toda regulación de los derechos de las personas debe ser objeto de una ley estatutaria. Como el artículo 118 de la Ley 6ª afecta el derecho de propiedad, debió ser objeto de una ley de esta naturaleza y someterse al trámite que la Constitución dispone para el efecto.

El defensor y el representante del Ministerio advierten que, una interpretación tan amplia como la propugnada por el Dr. SÁCHICA y el demandante sobre las leyes estatutarias, llevaría al absurdo de que toda la legislación colombiana -resulta difícil concebir una ley que no tenga que ver con los derechos de las personas, señala el Dr. PALACIOS-, debiera ser estatutaria. Agregan que, el artículo 152 de la Constitución es una norma excepcional y, por ende, de interpretación restrictiva. Además, aquellas se circunscriben a las "manifestaciones básicas" de los derechos fundamentales y no a las "derivadas" y, el derecho de propiedad, como lo ha expresado la Corte Constitucional "... sólo puede protegerse como 'fundamental' ...'en cuanto se encuentre en relación íntima con la libertad personal".

- Arts. 150-7 y 352:

Se refiere este cargo al recurso de apelación que, contra el acto de liquidación que efectúe la entidad retenedora del impuesto, puede interponerse ante el Director de Impuestos Nacionales. El actor considera que este recurso desconoce la autonomía de las entidades descentralizadas, la cual se desvirtúa si sus decisiones se someten a recursos jerárquicos ante autoridades externas.

Para el Dr. PALACIOS, éste es un cargo infundado. La autonomía de las entidades descentralizadas no es materia constitucional. Por el contrario, el artículo 210 de la Carta, autoriza al Congreso para dictar el régimen jurídico de estas entidades. El artículo 118 de la Ley 6ª "...no hace otra cosa que desarrollar, entre otros, el artículo 210 de la Constitución y establecer uno de los aspectos del régimen jurídico de aquellas".

La tacha de inconstitucionalidad parece derivar, en opinión del apoderado, de una incorrecta lectura de las normas constitucionales pertinentes. La Carta ni regula el régimen de las decisiones de los representantes de las entidades descentralizadas, ni consagra una autonomía que impida que las mismas sean controvertidas ante autoridades distintas.

- Art. 1º CP:

Para el demandante, la norma acusada es la expresión de una desviación de poder, como quiera que llama impuesto lo que realmente es una confiscación. Igualmente modifica las reglas de juego contenidas en el Decreto 444 de 1968, en la Ley 9ª de 1991, la Resolución 57 de 1991 del CONPES y en la Resolución 51 de 1991 de la Junta Monetaria, disposiciones que determinaban la forma de pago de las obligaciones contraídas en moneda extranjera. Este acto es contrario a la definición del Estado Colombiano como Estado de Derecho proclamada en el art. 1º de la Carta.

En su escrito de defensa, el Dr. PALACIOS MEJÍA afirma: "... El Estado de Derecho, significa, por supuesto, para las autoridades, obediencia a la ley, pero dentro de un criterio activo en defensa del interés público, parte del cual consiste en obligar a los particulares a cumplir las

obligaciones que la Constitución y las leyes les imponen”.

- Art. 2º CP:

El artículo 118, reitera el demandante, desconoce el derecho de propiedad y el respeto a los derechos adquiridos, y por ello desconoce el mandato a las autoridades, contenido en el artículo 2º de la Constitución, de proteger los derechos de las personas.

III. CONCEPTO FISCAL.

El Señor Procurador General de la Nación advierte, en primer término de la ineptitud de la demanda de inconstitucionalidad la que no sólo se formula a nombre propio sino también a solicitud de una persona jurídica. Señala igualmente el agente fiscal, que el examen de la norma acusada debe circunscribirse a aquellos cargos no relacionados con supuestas violaciones de los derechos de Coloca International Corp.

Procede el Procurador a desvirtuar el cargo de transgresión del art. 243 de la ley Suprema, para lo cual aclara que la sentencia Nº 99 de la Corte Suprema de Justicia, a la que alude el demandante, fue inhibitoria en razón de la sustracción de materia que sobre la norma había operado la Constitución de 1991, y que este tipo de pronunciamiento no produce efectos de cosa juzgada material. Además de que el contenido normativo de la norma acusada es distinto al del artículo 57 de la Ley 49 de 1990, derogada por la Carta vigente.

A continuación, el concepto fiscal hace un análisis de la facultad impositiva del Estado en la Carta de 1886 y de los cambios que introdujo la Constitución de 1991. Concluye que la modificación fundamental radica en que ahora la Carta exige a las corporaciones de elección popular la fijación de los elementos de la obligación tributaria.

Más adelante señala:

“Se trata pues de determinar si frente al texto del artículo 118 acusado, se percibe una voluntad legislativa de imponer una carga extraordinaria. En este sentido se identifica en la disposición impugnada que el gravamen que se establece tiene un fin específico, que no modifica el régimen general y ordinario de la tributación. En efecto, la carga extraordinaria que representa la obligación para los sujetos pasivos de hacer el pago, sin que exista una retribución particular por parte del Estado, corresponde a una manifestación del manejo soberano de la moneda, para el cual está habilitado constitucionalmente éste. Para el caso concreto, se desenvuelve dentro del tráfico financiero y cambiario, en procura del interés público que en varios preceptos de la Carta tiene reconocimiento preminente sobre aquél de carácter particular.

“Como bien puede observarse, no corresponde a la facultad punitiva que compete también al Estado, sino como ya se dijo, a aquella soberana de imponer los tributos, apreciación que de suyo excluye cualquier connotación de carácter confiscatorio o de índole expropiativo, ya que ambas figuras operan en órbitas distintas. Por ende, no se advierte violación de los artículos 34 y 58 de la Carta”. (Fls. 19 a 20 del concepto fiscal).

Concluye que la norma acusada fija los elementos del tributo, indeterminados pero determinables cuando se presente la adecuación al supuesto de hecho y a los ingredientes

normativos que ella describe. Por ello, el Procurador no advierte violación del artículo 338 C.N.

Afirma que esta norma de la Constitución Política no prohíbe la aplicación general e inmediata de las leyes tributarias, más aún cuando éstas se vinculan, como en el caso del art. 118, al campo del orden público económico. Acoge así, los argumentos expuestos por los Magistrados disidentes de la citada sentencia de la Corte Suprema de Justicia, advirtiendo que, no obstante el diferente contenido de las dos disposiciones -art. 57 de la Ley 49 de 1990 y 118 de la Ley 6ª de 1992-, éstos son pertinentes para el caso analizado.

Por lo anterior, el Señor Procurador General de la Nación solicita a esta Corte la declaratoria de exequibilidad de la norma acusada.

IV. FUNDAMENTOS

1. Competencia

Al tenor de lo dispuesto en el artículo 241-4 de la Carta, la Corte Constitucional es competente para conocer la presente acción de inconstitucionalidad. Dado que la demanda fue instaurada por el ciudadano Bernardo Carreño Varela, quien dice actuar en su propio nombre, motivo por el cual se admitió, la Corte no hará consideración alguna en relación con los intereses que tenga o pueda llegar a tener la sociedad “Coloca Internacional Corp. S.A.”, pues este no es el estrado judicial indicado para debatir asuntos de carácter particular y concreto.

A instancias del actor se dispuso la celebración de una audiencia pública, en la que tuvieron ocasión de ampliar sus argumentaciones, el propio actor, el doctor Hernando Devis Echandía quien apoyó la inconstitucionalidad de la norma, el apoderado del Ministerio de Hacienda y el doctor Hugo Palacios Mejía, defensores ambos de la constitucionalidad de la disposición impugnada.

Los vicios de inconstitucionalidad atribuidos al artículo 118 de la Ley 6ª de 1992 se sustentan en dos tipos diferentes de argumentación. La primera, pone en duda la naturaleza tributaria del denominado “impuesto de exceso de utilidades”. La segunda, cuestiona su fundamento constitucional. Por su parte, las dos impugnaciones a la demanda presentadas por los doctores Hugo Palacios Mejía y Antonio José Nuñez Trujillo -apoderado del Ministro de Hacienda-, así como el concepto del doctor Carlos Gustavo Arrieta Padilla -Procurador General de la Nación-, sostienen la naturaleza tributaria de la medida y defienden su fundamento constitucional.

En este orden de ideas, la Corte debe inicialmente determinar si la norma acusada consagra en verdad un tributo y, posteriormente, dependiendo del resultado de esta indagación, ha de adentrarse en la definición de su base constitucional.

3. Naturaleza de la medida adoptada por la ley acusada

3.1 Elementos que configuran la existencia del tributo

Según el demandante el artículo acusado de la ley, con excepción de la fijación de la tarifa,

no define directamente ninguno de los elementos del tributo.

La Constitución indica los elementos que integran el concepto de impuesto -sujetos activos y pasivos, hechos y bases gravables y tarifa- y ordena que los mismos sean definidos directamente por la ley, la ordenanza o el acuerdo respectivo (CP art. 338). La dificultad que observe el intérprete para la correcta intelección de los elementos que integren un impuesto, siempre que ella objetivamente no sea insuperable, no puede conducir a descartar su existencia. Y, esto último, no se demuestra, ante la Corte, con la sistemática apelación que hace el demandante a la nuda formulación de interrogantes que deja sin responder y que sólo acredita su aparente desconcierto.

La Corte encuentra que la norma legal acusada directamente establece cada uno de los ingredientes cuya concurrencia da lugar a la existencia del impuesto.

De la norma acusada puede colegirse lo siguiente: (1) el producto del gravamen especial -temporalmente retenido por la institución financiera- se destina a la Nación (sujeto activo) y se cobra en su exclusivo beneficio; (2) la persona que debe soportar la erogación en favor del fisco (sujeto pasivo) es el acreedor del crédito cuyas características se determinan en la norma; (3) el hecho gravable se deriva de una conducta omisiva del acreedor consistente en no exhibir en forma satisfactoria, en el momento de recibir el pago o abono en cuenta de su crédito, los certificados y constancias mencionados en los literales a y b del artículo acusado; (4) la base gravable está dada por la diferencia en cambio predicable del valor del crédito calculada entre la fecha en la que se originó y la de pago, adicionada a los intereses corrientes y moratorios a que haya dado lugar tal diferencia, más los emolumentos relacionados con su cobro; (5) la tarifa corresponde al 100% de la base gravable.

La fijación de los anteriores elementos hecha por la ley, independientemente de su mayor o menor fortuna, permite afirmar, en principio, la existencia de un impuesto. De su mera existencia, sin embargo, no puede deducirse su constitucionalidad, aspecto éste que se acometerá más adelante.

3.2. Sobre el contenido sancionatorio o fiscal del gravamen especial

Sostiene el demandante que el gravamen especial equivale a una sanción -y no a un "impuesto"- por la no presentación de los certificados a los que aluden los literales a y b del artículo 118 de la Ley 6a. de 1992. Niega la naturaleza tributaria del "gravamen especial", pues "no se grava la riqueza, ni la renta: se grava la supuesta realización de operaciones de cambio vedadas; o la violación del Código de Comercio - lo que de paso implica una sanción desproporcionada; se sanciona, con el despojo total de la propiedad, el no presentar, "satisfactoriamente" unos papeles que, además, no podían conseguirse cuando ocurrieron los hechos a que deben referirse" (demanda, págs 33-34).

Contra la naturaleza sancionatoria del "gravamen especial" observa la Corte que el mismo Legislador, titular de la competencia impositiva (CP art. 150-12) lo calificó como "impuesto de exceso de utilidades", lo cual en verdad sería insuficiente si no se tomara en consideración adicionalmente -como acertadamente lo hacen los defensores de la norma- el hecho gravable y la finalidad fiscalista de la medida.

La falta de presentación de los documentos, abstención que configura el hecho gravable, no es en sí misma ilícita y de ahí que la aplicación de la tarifa no represente la imposición de una sanción.

Acerca de la justificación fiscal del artículo 118, advierte en su escrito el Dr. Hugo Palacios Mejía: “El impuesto del artículo 118 no se causa, como ocurriría en una norma sancionatoria, cuando se viola una ley, sino cuando una institución nacionalizada tiene que hacer un gasto. Se sabe que ella podrá luego, según el artículo 6 del Decreto 2920 de 1982, repetirlo contra la Nación y ésta, a su vez, podrá usar para ello los recursos de este tributo, o cualesquiera otros, pero habrá de pagar. El monto del impuesto no depende, entonces, de la naturaleza o de las circunstancias de una infracción sino, precisamente, del monto del gasto que realice la entidad deudora pero que, por obra de normas distintas del artículo 118 e independientes de él, el fisco deberá asumir. Son la existencia del gasto, y de la necesidad fiscal consiguiente, y su monto, y no el juicio sobre el valor social de la conducta de una persona, los que determinan en último término el hecho gravable y la cuantía del tributo. Mientras el acreedor no reciba el pago, no está sujeto a tributos ni sanciones, así pudiera establecerse que ha violado las leyes cambiarias o comerciales. El propósito de la norma es, pues, fiscal y no sancionatorio. No siendo sancionatorio, no puede ser confiscatorio, porque la confiscación es siempre una sanción, como ha dicho la Corte. En síntesis: el artículo 118 tiene un fin, obvio, directo e inmediato, como se advierte en su mismo texto. Es dotar al fisco de recursos en el evento, incierto e improbable, y en todo caso futuro, de que haya de hacer frente a ciertas obligaciones patrimoniales acrecidas por el efecto de la devaluación, cuando por cualquier causa, accidental, culposa o dolosa, no puede acreditarse que las autoridades tuvieron noticia oportuna y legal acerca de las características exactas de tales obligaciones.”

No cabe duda de que la verificación del supuesto fáctico al cual se remite el hecho gravable, tiene la virtud de desencadenar eventualmente el mecanismo de garantía estatal de las obligaciones contraídas por la entidades financieras nacionalizadas contemplado en el Decreto Legislativo 2920 de 1982. El “gravamen especial” tiene como finalidad dotar al erario del recurso fiscal necesario para enfrentar esa contingencia y cuando ella se produzca. El carácter fiscal de la medida legislativa se vislumbra igualmente de la ausencia de contraprestación a cargo del Estado que distingue este particular gravamen.

En la Constitución no se encuentra restricción alguna que impida al Legislador construir el hecho gravable a partir de una conducta activa, omisiva o calificada del sujeto pasivo del tributo. La anterior consideración no permite prohijar la argumentación del demandante que cuestiona la materialidad misma de la conducta o de la omisión del sujeto pasivo del tributo que en la norma se identifican con el hecho gravable. Este último concepto alude a un fenómeno cuya traducción impositiva compete realizar libremente al Legislador de acuerdo con un sano criterio de razonabilidad práctica. En muchos casos la notoria irrazonabilidad del hecho gravable podrá ser de tal grado que termine por sustraer todo fundamento constitucional a la imposición, lo cual es distinto a sostener, como equivocadamente lo hace el demandante, que el tributo haga tránsito a sanción.

Concluye la Corte que el “gravamen especial” regulado en el artículo 118 de la Ley 6a. de 1992 es un impuesto, categoría que no puede confundirse con la de sanción, cuando concurren todos los elementos que la integran (sujetos activo y pasivo, hecho y base

gravables y tarifa), el sujeto pasivo no recibe contraprestación por parte del Estado y la finalidad fiscal es manifiesta. Esclarecido este aspecto de la controversia, la Corte procederá a analizar el fundamento constitucional del tributo ordenado por el Legislador en la norma acusada.

4. Sobre el fundamento constitucional del “gravamen especial”

4.1 Fijación administrativa y discrecional de los elementos del tributo

Según el demandante, con grave quebranto del principio de legalidad impositiva (CP arts. 150-12 y 338), la norma acusada abandona la definición de los elementos del tributo a la libre interpretación de los funcionarios administrativos, como ocurre con la calificación “satisfactoria” de los documentos que el acreedor debe acompañar al exigir la cancelación de su crédito que se confía a la institución financiera deudora.

El demandante parece confundir tres momentos independientes del tributo. La determinación del impuesto y de sus elementos estructurales compete exclusivamente al legislador en la órbita nacional. La liquidación es una tarea que realizan las autoridades encargadas de la administración y recaudo de los impuestos y, en ciertos supuestos, los mismos sujetos pasivos, y se resuelve en una función de subsunción de las conductas y hechos gravables dentro de los presupuestos típicos contenidos en las normas tributarias. La retención del producto de los impuestos, finalmente, patentiza una modalidad de recaudo fiscal cuyo destinatario final es el erario público, la que se encomienda a determinados sujetos particulares que al hacerlo desempeñan temporalmente una función pública (CP art. 123).

En el apartado anterior se estableció que los elementos estructurales del tributo fueron definidos, en este caso, directamente por el Legislador. No se observa, por este aspecto, violación alguna de los artículos 150-12 y 338 de la C.P. Las funciones de liquidación y retención del impuesto pueden confiarse a un particular y su régimen será el que señale la Ley (CP art. 123). Estas dos funciones podían, en consecuencia, consultando un criterio de eficiencia en la administración fiscal (CP art. 363) otorgarse a las instituciones financieras nacionalizadas, máxime si se tiene presente su proximidad con la conducta que en los términos de la ley constituye el hecho gravable y la facilidad natural para efectuar la retención de las sumas que ellas eventualmente cancelen a sus acreedores. En este evento tampoco puede sostenerse que el tributo se destina a beneficiar a la entidad financiera y a sus accionistas -“auxilio a particulares” (C.P. arts. 136-4 y 5)-, ya que aquella lo que hace es cumplir, por ministerio de la ley, y de modo transitorio, una función pública.

Las instituciones financieras que liquidan y retienen el producto del impuesto especial, ejercen una función pública de carácter reglado que no tolera actuaciones por fuera del marco legal que ha definido sus elementos y las modalidades de su recaudo.

Particularmente, en lo que concierne a la calificación “satisfactoria” relativa a la exhibición de los documentos mencionados en la norma, ella se refiere a una conducta que como deudor realiza, de acuerdo con las circunstancias, el ente nacionalizado y se vincula estrictamente a la tipificación del hecho gravable y no a las funciones posteriores de liquidación y recaudo a él confiadas.

En todo caso, contra el acto de liquidación y retención procederá el recurso de reposición ante el representante legal de la institución financiera y el de apelación ante el Director de Impuestos Nacionales, luego de lo cual queda abierta la vía contenciosa para impugnar la actuación de la entidad que no se ciña a la ley (Ley 6a. de 1992, art. 118).

La Corte no encuentra que la norma acusada haya dejado de precisar los elementos esenciales del tributo defiriendo ese cometido a la libre interpretación de los funcionarios administrativos y a los empleados de las instituciones financieras.

4.2. Cuantía del impuesto

La principal línea argumentativa del demandante discurre en torno de lo que él denomina "exacción exagerada". El gravamen especial, a juicio del demandante, bajo el ficticio ropaje de un impuesto, entraña una pena confiscatoria que viola el derecho de propiedad, los derechos adquiridos con justo título y desconoce el procedimiento que debe seguir el Estado cuando decide expropiar el bien de un particular (CP arts. 34 y 58). Denuncia el demandante una especie de fraude a la constitución consistente en utilizar la facultad impositiva del Estado con el objeto de alcanzar fines prohibidos por la Constitución o pretermitir procedimientos en ella contemplados. Advierte: "(...) el aumento del valor en pesos de las divisas extranjeras significa, apenas, que el peso vale menos y que por lo tanto se están dando los pesos necesarios para cubrir el valor de la especie (divisa, que no se puede exigir); es decir: no se paga una utilidad, sino apenas el valor de la propiedad. Por eso al quitarla toda, no se grava con un impuesto: se confisca. Siguiendo esa línea de pensamiento, al adquirirse el derecho por el acreedor y la obligación por el deudor, se consolida el derecho de propiedad, se consolida una situación jurídica: la del propietario del crédito, que está protegida por la Carta. Al gravarse con un impuesto igual al total del valor de la devaluación, más sus frutos, más los gastos de su cobranza, se está confiscando la propiedad, con violación de los dos textos invocados (...)".

Para el Dr. Hugo Palacios Mejía, el gravamen especial consagrado en la norma acusada no contiene una sanción, pues no grava ningún hecho ilícito, se inspira en el valor social de la información leal y busca atender una finalidad fiscal, y, por todo ello, mal puede atribuirse naturaleza confiscatoria.

De acuerdo con la jurisprudencia que cita en su apoyo el demandante, cabe interpretar su cargo de tributación confiscatoria como aquella cuya "cuantía ... sea en tal forma exorbitante que abarque casi totalmente el valor de lo gravado, porque exigiéndosele así al contribuyente el importe de su propiedad o reduciéndosela a la completa improducción, llegaría a atentarse contra las garantías de ese derecho. Sólo en este caso de absorción por el impuesto de la cosa gravada o de impedimento de su uso y goce puede tener ocurrencia el acto confiscatorio o de expropiación incompatible con el derecho de propiedad que garantiza la Constitución de la República" (CSJ, sentencia del 3 de Diciembre de 1937). En este sentido recuerda el actor que la Corte Suprema de Justicia, en sentencia del 22 de agosto de 1991, encontró inconstitucional el artículo 57 de la Ley 49 de 1990, por gravar con una tarifa del 100% al titular de la renta de capital, con lo cual se establecía en palabras de dicha Corporación Judicial "un impuesto casi confiscatorio por su cuantía y que sin lugar a dudas tiende a eliminar y disminuir los derechos reconocidos por el artículo 30 de la Constitución de

1886 y que aparecen consagrados también en el artículo 58 de la Carta de 1991, así como en el artículo 333 del mismo Estatuto”.

No es difícil, pues, acreditar a la luz de la jurisprudencia Colombiana, la aceptación de un límite cuantitativo al poder impositivo del Estado cuya superación induce a calificar el respectivo impuesto como “confiscatorio” o generador de una “expropiación de hecho”. Siempre que no se traspase ese umbral, se reconoce unánimemente que el poder impositivo del Estado, desde el punto de vista cuantitativo, depende del buen juicio del Congreso al cual la Constitución atribuye la competencia de establecer la carga tributaria y regular libremente su magnitud, siempre que no desconozca otros preceptos de la Carta.

La Corte es consciente de que la situación planteada en esta demanda es nueva y frente a ella debe dejar sentado su criterio, particularmente si reconoce un “límite específico” al poder de tributación estatal que deberá agregarse a los denominados aquí “casos límite”. Los dos elementos que a juicio de la Corte caracterizan la nueva situación son los siguientes: (1) la tarifa del impuesto del 100% se aplica a la base gravable consistente en la diferencia en cambio de un crédito denominado en moneda extranjera entre la fecha de su constitución y su pago, más los intereses corrientes y moratorios aplicables a esa diferencia y cualquier emolumento adicional relacionado con su cobro; (2) el gravamen corresponde a la necesidad fiscal de proveer al erario de recursos suficientes para atender el pago de ese tipo de créditos denominados en moneda extranjera cuando ellos se hagan efectivos contra una institución financiera nacionalizada y se den los presupuestos previstos en el D.L. 2920 de 1982 para que sea la Nación la que deba responder por su pago.

4.3. Justificación del Tributo

La primera característica anotada se deriva del texto mismo del artículo 118 y su correcto entendimiento no representa dificultad alguna. La segunda, en cambio, merece una explicación adicional. La causa del gravamen especial no tiene una justificación plausible distinta que la de contribuir a financiar las eventuales erogaciones que deba efectuar la Nación como garante de las obligaciones de las instituciones financieras nacionalizadas, entre las cuales pueden figurar precisamente las provenientes de los créditos que con todo detalle describe el artículo 118 acusado. Recuérdese que uno de los efectos de la resolución que decreta la nacionalización de una entidad sometida al control de la Superintendencia Bancaria es el que “la Nación garantizará a la institución, a través del Banco de la República, recursos suficientes para atender todas las obligaciones adquiridas con accionistas o terceros de buena fe” (DL 2920 de 1982, art. 6 que corresponde al art. 1.8.6.0.1 del D. 1730 de 1991). Los impugnadores de la demanda coinciden en afirmar que la atención de esa eventual contingencia constituye el motivo de la implantación del tributo especial. No sobra reiterar, y así lo afirma el Dr. Hugo Palacios Mejía, que “(...) el artículo 118 tiene un fin, obvio, directo e inmediato, como se advierte en su mismo texto. Es dotar al fisco de recursos en el evento, incierto e improbable, y en todo caso futuro, de que haya de hacer frente a ciertas obligaciones patrimoniales acrecidas por el efecto de la devaluación, cuando por cualquier causa, accidental, culposa o dolosa, no puede acreditarse que las autoridades tuvieron noticia oportuna y legal acerca de las características exactas de tales obligaciones”.

El diferencial cambiario de un crédito denominado en una divisa extranjera, al término del

contrato, puede variar y ser mayor o menor y depende, entre otros muchos factores, de la tasa de cambio inicial y final, la moneda escogida, la tasa de inflación, la duración del contrato, el tiempo que media entre la fecha de constitución del crédito y su pago, los intereses aplicables a la diferencia que va arrojando la conversión y los períodos de cálculo de la misma. Si la moneda nacional se ha devaluado frente a la divisa extranjera, el acreedor recibirá nominalmente más pesos que los resultantes de la inicial operación de conversión. Solamente en este supuesto, esto es, cuando se presente un margen nominalmente positivo habría base gravable para los efectos de aplicar la tarifa del 100% contenida en el artículo 118 demandado, dado que el principal y sus intereses se excluyen de aquélla.

Si bien el diferencial cambiario positivo que registre el acreedor al término del contrato, a la expiración del plazo del título o en el momento de su pago, normalmente se origina en la devaluación o reducción de valor de la moneda nacional en términos de la moneda extranjera estipulada, la tarifa del 100% contemplada en la norma, por sí sola, sin tener en cuenta los factores que inciden en la cuantificación del diferencial y en su entidad relativa frente a la magnitud real del capital inicial, no permite en abstracto calificar el impuesto como inequitativo en razón de su excesiva cuantía. En este orden de ideas, en materia de constitucionalidad, con el objeto de reconocer un límite general al poder de imposición del Estado, asumiendo como premisa inicial la licitud de la operación de cambio y su pago -que la norma acusada por no tener carácter sancionatorio no pone en cuestión- sólo puede manifestarse que el impuesto sería sin duda inequitativo y, por ende, inconstitucional en su aplicación concreta (C.P. art. 363), si como consecuencia directa del impuesto el valor real del crédito denominado en moneda extranjera se reduce en términos de valor presente en más del 100% respecto de su valor original. En este caso, la subsistencia nominal de una suma por concepto de capital e intereses, esconde la sustracción de su valor real y la banalización o desvirtuación de la operación de cambio, su causa y sus presupuestos negociales mínimos, que ciertamente en lo que hace al resultado económico de la operación no discriminan entre “principal” y “frutos”, pues todo gira en torno de las diferencias aleatorias de valor y de poder adquisitivo de las dos entidades monetarias. La equidad no se cumple si la comparación de las magnitudes desconoce el distinto valor del dinero en el tiempo y, por lo tanto, deduce resultados de entidades que no son comparables entre sí. De ahí la falacia del argumento que esgrimen los impugnadores de la demanda cuando niegan la existencia de un eventual impuesto confiscatorio -en el lenguaje de la actual constitución se diría “inequitativo en razón de su cuantía excesiva”- porque solo se gravaría el diferencial cambiario dejando intocado el valor nominal del capital inicial y sus intereses. A nadie escapa que pese a la intangibilidad tributaria del capital inicial y de los intereses, la tarifa del 100% sobre el diferencial cambiario y sus respectivos intereses, la aplicación de un método técnico de valorización del dinero en el tiempo, puede arrojar como resultado el traspasamiento del umbral que desde antiguo la jurisprudencia nacional ha descrito gráficamente como absorción completa o casi completa de la renta, el bien y, en general, lo gravado, por la tarifa.

Dado que el principio de equidad tributaria debe interpretarse en sentido sustancial y no es ajeno a las diferentes etapas de administración y aplicación de los tributos, la ley que por los elementos que incorpora no permite en abstracto ser objeto de un juicio objetivo sobre su equidad, puede ser controvertida en su actualización concreta ante la Justicia contencioso administrativa. Lo contrario, llevaría a que el legislador, a través de la forzosa formulación

general de sus mandatos, esquivara toda suerte de control de los mismos y que el principio de equidad no pudiera efectivamente funcionar -como lo pretendió el Constituyente- como límite de la potestad impositiva del Estado.

En lo que hace al segundo elemento que caracteriza la situación que se plantea a la Corte, referido a la necesidad fiscal que pretende satisfacerse con el impuesto y que, como se ha expuesto, no es ajena a la generación de un recurso monetario para el evento de que la Nación deba responder, en desarrollo de la obligación genérica de garantía consagrada en el D.L. 2920 de 1982, por el tipo de créditos descritos en el artículo 118 de la ley acusada, debe la Corte entrar a determinar si la pretendida finalidad fiscal consulta el principio de equidad tributaria (C.P art. 363). En este caso, la Corte no toma en consideración la cuantía del gravamen para preguntarse si superado un cierto límite éste se torna inequitativo, indagación que ha concluido con la enunciación de un criterio límite de orden general y una obligada remisión a su examen concreto. En esta ocasión, la Corporación se pregunta si responde a la equidad tributaria utilizar la facultad impositiva estatal para gravar a quienes poseen créditos que, en virtud de los mecanismos de garantía inherentes a los procesos de nacionalización de entidades financieras, son materia de la garantía de la Nación. El interrogante se justifica por varias razones: el pago del crédito por parte de la institución financiera nacionalizada, presupone su licitud y la buena fe del acreedor, pues de lo contrario no habría podido producirse (Decreto 1730, art. 1.8.6.0.1., literales d y e) y el recaudo tendría naturaleza puramente sancionatoria; es posible que el impuesto se oriente a modificar el mecanismo de garantía a cargo de la Nación y a favor de los acreedores, de modo que en lugar de la garantía de la Nación el acreedor puede ver disminuido su crédito en el momento mismo de su pago en una cuantía igual a la del impuesto, convirtiéndose, gracias a la simultaneidad de la exigibilidad del crédito, pago del crédito, causación del tributo y retención del mismo, en financiador gratuito del Estado (contribuyente) para el pago de su propia acreencia que es precisamente la que aquél garantiza. En pocas palabras, ¿puede el Estado utilizar sus poderes impositivos para convertir en contribuyentes a sus acreedores y de esta manera satisfacer sus compromisos patrimoniales nacidos de la ley o del contrato?

Cierto tipo de limitaciones excepcionales al poder impositivo del Estado -particularmente de orden cuantitativo- que la jurisprudencia anterior a la actual Constitución justificaba bajo la figura del “impuesto confiscatorio” o “expropiatorio”, deben ahora considerarse de acuerdo con los principios de justicia y equidad fiscales que, de una parte, se erigen en el fundamento del deber de toda persona de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (C.P art. 95-9) y, de otra, en límite del poder impositivo del Estado (C.P art. 95-9 y 363). Esto quiere decir que el establecimiento de un impuesto injusto e inequitativo no entra en la órbita constitucional del poder impositivo. La tributación necesariamente afecta la propiedad y la riqueza y es un poderoso y legítimo instrumento de redistribución del ingreso y de reducción de las desigualdades sociales y económicas. Sin embargo, su cometido no es destruir las fuentes de la riqueza y del trabajo de la sociedad. De ahí que la tradición jurisprudencial colombiana, con razón, coloque el límite del poder impositivo del estado en la extinción de la propiedad o de la renta. El lindero que sólo afectando la justicia y la equidad fiscales puede desbordarse no acota un espacio nada estrecho a la potestad estatal.

La Constitución y la ley, dentro de cierto ámbito -lo lícito-, permiten que las personas que

integran la sociedad civil a través del contrato intercambien prestaciones y servicios, adquieran y enajenen bienes. Los derechos de crédito y las obligaciones que surgen de los contratos, como formas de propiedad en su amplio significado constitucional, están amparados por la Constitución (C.P. art. 58). La tributación puede, sin desconocer la Constitución, afectar dichos derechos de crédito y, como acontece con otras formas de propiedad, reducir de manera general su valor económico sin llegar hasta su virtual extinción. Otro asunto distinto, sin embargo, es que el Estado utilice su potestad impositiva para aminorar la obligación o la prestación que una parte del contrato le debe a la otra o para dificultar de manera irrazonable el cumplimiento del contrato. Hasta dónde puede interferir el Estado, a través de la potestad tributaria, en el campo del contrato?. La actividad económica y la iniciativa privada (C.P. art. 333) reconocidas en la Constitución exigen cierta seguridad de que los contratos válidamente celebrados por los particulares no sean “materialmente” e “irrazonablemente” derogados o sustancialmente alterados por la legislación tributaria. Aquí parece descubrirse un límite a la utilización del poder impositivo estatal que no podría tener un efecto de interferencia y alteración irrazonables respecto de los contratos válidamente celebrados por los particulares. Tratándose de derechos de crédito nacidos del contrato, la legislación tributaria ex post facto que altere de manera sustancial e irrazonable el equilibrio del contrato frustra cualquier intento de cálculo por parte de los operadores económicos y de las personas en general y, por ello, al tener carácter retroactivo estaría proscrita del ordenamiento (C.P. art. 363), además de que en estas condiciones se estaría materialmente condenando a una persona a perder su propiedad o una parte significativa de la misma sin el debido proceso (C.P. art. 29). De las normas constitucionales citadas, puede inferirse con claridad que en Colombia existe una interdicción a la utilización intrusiva de la potestad tributaria en el ámbito del contrato. La razonabilidad de la ley tributaria, que legítimamente podría afectar sustancialmente el contrato, es aquella que está objetivamente relacionada con el motivo de utilidad pública o interés social que la sustente y con la necesidad estricta de acudir a esa vía -desechando otras menos onerosas- para promover el indicado propósito general.

La finalidad fiscal del “gravamen especial”, contemplado en el artículo 118 de la ley acusada, hace que el producto de un crédito de un particular debidamente cancelado por el deudor (entidad financiera nacionalizada) y legalmente garantizado por la Nación, se convierta en fuente económica exclusiva para que ésta última pueda servir la garantía. El deber de garantía a cargo de la Nación establecido en el D.L. 2920 de 1982 representa una contingencia financiera para ella que, al actualizarse, se convierte en obligación específica de suministrar los fondos para satisfacer la acreencia garantizada. La potestad tributaria estatal se utiliza en este contexto concreto con el objeto de generar a cargo del acreedor garantizado una obligación en favor del fisco en una cuantía igual a uno de los más significativos conceptos de la deuda garantizada (diferencial cambiario e intereses correspondientes), la cual se causa coetáneamente a la exigibilidad y pago del crédito del particular. La obligación a cargo de la Nación se extingue en virtud de la compensación ad hoc que genera el tributo y que atribuye a la Nación un crédito igual contra el acreedor. La potestad tributaria, en este caso, se ha utilizado para modificar y morigerar la obligación de garantía contraída por la Nación.

5. Equidad del tributo frente al principio de igualdad.

En el caso subexamine no es lógico argüir, como lo hace el actor, que el tributo creado por el artículo 118 de la Ley 6a. es inequitativo por gravar inmoderadamente a un grupo de sujetos -los acreedores de las entidades bancarias nacionalizadas- con un impuesto (si se le considera tal) destinado, eventualmente, a atender obligaciones insolutas de las que el Estado se ha hecho solidariamente responsable.

La diferencia entre esta categoría de sujetos y el resto del universo de los sujetos gravables para efectos de imponer el tributo que nos ocupa, halla su fundamento razonable, de una parte, en la circunstancia, ya anotada, de que el Estado debe responder por las obligaciones contraídas por los bancos nacionalizados y no por las que contraigan las demás instituciones financieras, y de otra en el hecho de que son los acreedores de los referidos bancos, y no otros, los que pueden derivar utilidad de la operación comercial que, eventualmente, genera el gravamen si el titular del crédito no satisface las condiciones fijadas en la ley, en el momento del cobro.

Porque si, en principio, es correcto afirmar que todas las personas que conforman la sociedad civil, deben contribuir, proporcionalmente a su capacidad tributaria, a sufragar los gastos que el funcionamiento del aparato político demanda, hay situaciones específicas en que la discriminación se impone, precisamente como un imperativo de equidad. V.gr: no sería equitativo que un gravamen de valorización se derramara sobre todos los contribuyentes y no únicamente sobre aquellos que de algún modo derivan o puedan derivar beneficio de la obra costada mediante ese expediente o que todos los beneficiarios contribuyeran del mismo modo siendo distinto el provecho reportado. Igualmente, resultaría sensiblemente reñido con la equidad el que un gravamen que toma en cuenta el dominio sobre bienes raíces debiera ser soportado tanto por quienes son titulares de ese derecho como por quienes no lo son.

Es que, se repite, el tributo que el actor cuestiona tiene relación directa con una actividad específica cumplida por un sujeto claramente determinado y en circunstancias también especiales y concretas que la ley minuciosamente señala.

Quizás valga la pena subrayar que al hablar de equidad se toma en cuenta el concepto que hace ya muchos siglos elaboró Aristóteles sobre ella, de acuerdo con el cual, la equidad no es nada diferente a la igualdad, que debe informar todo tipo de relación interpersonal para que sea justa, proyectada sobre un caso concreto, que se estime digno de especial consideración.

Sobre el tema de la igualdad, esta Corporación ha sostenido:

“El objeto de la garantía ofrecida a toda persona en el artículo 13 de la Carta no es el de construir un ordenamiento jurídico absoluto que otorgue a todos idéntico trato dentro de una concepción matemática, ignorando factores de diversidad que exigen del poder público la previsión y la práctica de razonables distinciones tendientes a evitar que, por la vía de un igualitarismo ciego y formal, en realidad se establezca, se favorezca o se acreciente la desigualdad. Para ser objetiva y justa, la regla de la igualdad ante la ley no puede desconocer en su determinación tales factores, ya que ellas reclaman regulación distinta para fenómenos y situaciones divergentes.

La igualdad exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis y una distinta regulación respecto de los que presentan características desiguales, bien por las condiciones en medio de las cuales actúan, ya por las circunstancias particulares que los afectan, pues unas u otras hacen imperativo que, con base en criterios proporcionados a aquellas, el Estado procure el equilibrio, cuyo sentido en Derecho no es otra cosa que la justicia concreta.” (Sentencia No. C-094/93 M.P. Dr. José Gregorio Hernández Galindo).

6. Singularidad de la ley acusada

Se discute por las partes que han intervenido en este proceso acerca del destinatario individual o general de la disposición acusada. Para el demandante, el destinatario exclusivo del impuesto es Coloca S.A. y la norma se limita a describir su relación crediticia con el Banco del Estado, con lo cual, a su juicio, se vulneran la buena fe y la equidad (C.P. art. 83 y 363). Los impugnadores alegan que la ley es general y esta nota que posee la norma acusada no resulta incompatible con la determinabilidad de los sujetos. Se observa que “la norma no deja de ser “general” sino cuando tiene nombre propio, o cuando puede demostrarse (y no simplemente, suponerse), que no podrá aplicarse sino a una sola persona” (escrito de Dr. Hugo Palacios Mejía, pág. 16).

El gravamen especial es susceptible de aplicarse a los acreedores que se encuentren en la situación que allí se describe. La Carta del anterior representante legal del Banco del Estado y el entusiasmo que deja traslucir por la medida legal en modo alguno provee una base segura para concluir que su único destinatario sea la mencionada sociedad. De otra parte, la naturaleza propia del proceso de constitucionalidad, no permite siquiera determinar si esa compañía se encuentra sujeta a los dictados de la norma acusada.

Para esta Corte la generalidad de la ley es deseable pero en sí misma no es requisito de su constitucionalidad. La ley singular o ley-medida, esto es, la destinada a una persona o grupo de personas identificadas o identificables, sólo es admisible si persigue un propósito público plausible y no genera discriminación o desigualdad frente a otros miembros no incluidos en el círculo de las personas cobijadas por sus mandatos.

El artículo 118 de la Ley 6a. de 1992 obedece a un supuesto de ley singular en cuanto solo se refiere a la categoría de los acreedores de un tipo específico de créditos denominados en moneda extranjera que al exigir y obtener su cobro de parte de las instituciones financieras nacionalizadas deudoras no presenten satisfactoriamente ciertos documentos. La nota diferencial de esta categoría que justificaría su tratamiento especial se explica por la condición de acreedores de las instituciones financieras nacionalizadas respecto de un tipo específico de acreencia.

7. Retroactividad (arts. 29 y 363 CP)

Según el demandante el artículo 118 grava un hecho ocurrido con anterioridad a la expedición de la ley y exige la presentación de una documentación imposible de cumplir, entre otras razones, por la supresión de uno de los Despachos públicos que debe certificarla - oficina de cambios - y porque se ordena se acredite un permiso que en la época de los hechos no era legalmente obligatorio - permiso de la Superintendencia de Sociedades para

que una sociedad extranjera desarrolle actividades permanentes en Colombia.

El concepto de violación carece de asidero constitucional. El hecho gravable está dado por una conducta omisiva -insatisfactoria exhibición de los documentos determinados en la norma- que sólo puede ser conocida - y existir o no existir- después de la vigencia de la ley. De otro lado, la aparente interpretación equivocada, a juicio del actor, que la norma legal hace de otra disposición anterior (C. de Co. art 471), no plantea en principio un problema de orden constitucional. Si la interpretación es innovativa, eventualidad que no es ajena a las competencias constitucionales del Congreso, tendrá únicamente vigencia hacia el futuro, por una elemental consideración de seguridad jurídica; si ella es meramente declarativa y se ubica en el rango de las lecturas razonablemente posibles de la norma preexistente podrá producir efectos hacia el pasado. Pero en el caso subexámine, se trata de una norma de carácter retrospectivo puesto que se refiere a las consecuencias futuras de una situación creada conforme a normas anteriores.

8. Progresividad (art 363 CP).

Se anota en la demanda que la tarifa del gravamen especial del 100%, que se aplica a todos los acreedores por igual, desconoce el principio de progresividad. Por su parte, los defensores manifiestan que el atributo de la progresividad se refiere al sistema tributario global y no a cada tributo en particular.

El deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del estado debe, en principio, consultar la capacidad real de pago de los contribuyentes, a fin de garantizar la justicia y equidad fiscales. La progresividad responde precisamente a este mandato constitucional. El sistema tributario, en su conjunto, ciertamente debe traducir esta exigencia constitucional. También cada tributo, en particular, debe, en lo posible, y dependiendo de su estructura técnica, orientarse en el mismo sentido. Es claro que algunos tributos - particularmente los indirectos-, por la mencionada conformación técnica y la necesidad de su administración eficiente, no son susceptibles de ser creados y recaudados atendiendo el criterio de la progresividad, sin que por ello dejen de tener fundamento constitucional y figurar entre las fuentes de ingresos fiscales. Hecha la anterior reserva, la tesis de los defensores que circunscriben la progresividad al sistema, no puede aceptarse pues para hacerla vinculante habría que demandar la inconstitucionalidad del conjunto de normas tributarias y como esto no es ni siquiera concebible la progresividad como principio se quedaría escrito.

El hecho gravable consistente en una omisión de suyo no indica una mayor o menor capacidad económica y es independiente de la cuantía de los préstamos. El tributo ostenta rasgos y características técnicas que no permiten juzgarlo de acuerdo con el parámetro de la progresividad.

9. Intromisión en la función judicial (arts 3, 6, 113, 116 y 121 CP)

El demandante asevera que el Legislador al dictar la disposición acusada invadió el campo de competencia que la Constitución reserva a los Jueces, pues, en el fondo, está dirimiendo en favor de los intereses de un banco nacionalizado la controversia en la que se encuentra enfrentado con la sociedad Coloca International Corporation S.A.

La Corte comparte el concepto rendido por el Superintendente Bancario en el sentido de que la ley acusada es susceptible de tener un ámbito de aplicación general y que no es posible establecer si la misma corresponde o no a la situación concreta de la indicada sociedad. El Congreso, a través de la ley, ejerció su competencia impositiva y el gravamen que decidió ordenar reúne los elementos típicos de un impuesto. Ni formal ni materialmente se puede deducir, por este aspecto, una indebida intromisión del Congreso en la órbita judicial.

10. Cosa juzgada constitucional (art 243 CP.)

A juicio del actor el artículo 118 de la Ley 6a quebranta el principio de la cosa juzgada constitucional como quiera que reproduce materialmente el artículo 57 de la Ley 49 de 1990, declarado inexecutable por la Corte Suprema de Justicia mediante sentencia del 22 de Agosto de 1991.

No cabe descartar que entre las dos normas legales pueda existir una comunidad de designio, pero esa posibilidad no es suficiente para afirmar que la segunda reproduce material o sustancialmente la primera. Ambas imponen un impuesto extraordinario y aplican una tarifa del 100 %. Sin embargo, la primera se ocupa de "pleitos por operaciones ilegales en moneda extranjera" y la base gravable se extiende al diferencial cambiario y a las rentas del capital, al paso que la segunda presupone la legalidad de las operaciones y la legitimidad de su pago que son un presupuesto del hecho gravable y la base sólo cubre el diferencial cambiario. En estas condiciones, no es admisible predicar una sustancial reproducción del texto legal anteriormente revisado por la Corte y, por lo tanto, no es del caso clausurar definitivamente la posibilidad de un nuevo examen constitucional.

11. Unidad de materia (art 158 CP.)

El demandante estima que la norma acusada viola el artículo 158 de la CP dado que la índole tributaria de la ley no se compeadece con la regulación que allí se hace de una materia perteneciente a la legislación financiera como es relativa a una causal de liquidación de las entidades financieras que se enervaría transitoriamente mientras la respectiva institución financiera como retenedora del impuesto conserva los fondos recaudados.

Observa la Corte que el congelamiento temporal de la causal de liquidación que establece la norma, tiene relación con la materia tributaria dominante que caracteriza al estatuto del cual forma parte. En efecto, la retención del producto del tributo especial no es en modo alguno ajeno a su temática principal y es gracias a ella que se configura por voluntad del Legislador una posibilidad de enervar temporalmente una causal de liquidación regulada en la legislación financiera.

12. El campo de la ley estatutaria (art 118, 157-7, 152 y 153 CP.)

Sostiene el actor que la norma acusada afecta el derecho de propiedad que considera fundamental- y su regulación, por lo tanto, debió haberse surtido a través del trámite que la Constitución señala para las leyes estatutarias.

No cabe la menor duda de que la materia de la disposición legal cuestionada es eminentemente impositiva. Su trámite y naturaleza son ordinarios. El hecho de que la

tributación en sentido económico reduzca o afecte la riqueza de los contribuyentes o que incluso viole sus derechos fundamentales, no la convierte en materia a ser regulada a través de las leyes estatutarias. En el último caso, la ley fiscal podría ser simplemente inexecutable.

13. Autonomía de las entidades descentralizadas (arts 150-7 y 352 CP.)

El demandante alega que el recurso de apelación del acto de liquidación del impuesto que efectúa la institución financiera nacionalizada -entidad descentralizada- ante el Director de impuestos nacionales, desconoce el principio de autonomía propio de la administración descentralizada.

Olvida el actor que el régimen jurídico de las entidades descentralizadas -los recursos contra sus actos integran dicho régimen- lo establece la ley (CP arts 150-7 y 210). El ámbito de su autonomía igualmente lo determina la ley (CP art 150-7). Finalmente, la creación de este recurso legal es perfectamente admisible a la luz del artículo 123 de la Carta, toda vez que el acto de liquidación es una función pública que el banco presta como particular pero sujeto al régimen que señale la ley.

Además, está justificada la competencia de la Dirección de Impuestos Nacionales para conocer del recurso, por evidentes razones de orden funcional, pues se trata de una materia que directamente atañe a dicha dependencia.

14. Normas de orden presupuestal (arts 345 y 359 CP.)

La disposición acusada, afirma el demandante, viola los artículos 345 y 359 de la CP, al autorizar el uso de las sumas recaudadas sin antes figurar en el presupuesto y destinar de manera específica su producto a la financiación de la entidad financiera nacionalizada.

La Corte no comparte la tesis del actor. La ley ordinaria puede ordenar la creación de un tributo cuyo recaudo posteriormente se incorporará en el presupuesto. Este último paso persigue evitar que la inversión de los fondos se decida por fuera de dicha ley pero no le resta espacio a las leyes ordinarias para crear tributos. Al disponerse el establecimiento de un nuevo tributo todavía no se ha incorporado en la ley de presupuesto, lo que necesariamente debe hacerse más tarde.

De otra parte, la disposición demandada no crea una renta de destinación específica. La entidad financiera inicialmente actúa como simple agente retenedora de la Nación. Al ponerse término a su título precario, lo recaudado y su producido ingresa al erario y se confunde con los restantes ingresos públicos.

IV. DECISION

En mérito de lo expuesto la Corte Constitucional,

RESUELVE:

PRIMERO.- Declarar executable el artículo 118 de la Ley Sexta (6a.) de mil novecientos noventa y dos (1992), "por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan

facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones”.

COPIESE, COMUNIQUESE, NOTIFIQUESE, CUMPLASE, INSERTESE EN LA GACETA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL Y ARCHIVASE EL EXPEDIENTE.

HERNANDO HERRERA VERGARA

Presidente

JORGE ARANGO MEJIA

Magistrado

Conjuez

JOSE GREGORIO HERNANDEZ

Magistrado

FABIO MORON DIAZ

Magistrado

MARTHA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ C.

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado