

Sentencia C-369/00

LEY INTERPRETATIVA-Alcance

Es claro para la Corporación, que el Congreso de la República no puede, so pretexto de interpretar una ley anterior, crear otra nueva y diferente, pues que si de la esencia de la norma interpretativa es su incorporación a la interpretada para conformar con ella una sola y única regla de derecho, cuyo entendimiento se unifica cuando con su autoridad el legislador fija su alcance, se reputa haber regido siempre en los mismos términos y con igual significado al definido en la disposición interpretativa.

LEY INTERPRETATIVA EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Atribución del legislador

PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y DE PROPORCIONALIDAD DE CARGAS FISCALES-Contradicción que afecta equidad y justicia en elaboración del tributo por legislador/PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y DE PROPORCIONALIDAD DE CARGAS FISCALES-Si no se configura hecho imponible del impuesto mal podría obligarse al pago

PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y DE PROPORCIONALIDAD DE CARGAS FISCALES-No generación IVA antes de vigencia de ley y prohibición devolución de lo pagado en vigencias anteriores/IMPUESTO-No configuración del hecho imponible

PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA-Alcance

Para la Corporación, el principio de legalidad tributaria, comporta que no puede haber impuesto sin ley que lo establezca, vale decir, que el Congreso, en ejercicio de sus competencias, al elaborar la norma tributaria, está en la obligación de determinar con claridad los elementos de la relación tributaria, esto es, los sujetos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas. Por lo tanto, la exigencia del respeto al principio de legalidad, por parte del poder público, implica que el legislador tributario, a través de las disposiciones fiscales, elimine la arbitrariedad en el cobro de impuestos inexistentes o habilite a la administración tributaria para su recaudo.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA-Criterio de justicia

PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA-Predeterminación y reglas exigibles a contribuyentes

DERECHO DE ACCESO A LA ADMINISTRACION DE JUSTICIA EN MATERIA TRIBUTARIA-Solicitud de devolución o compensación de lo indebidamente pagado por concepto del impuesto a las ventas/EQUIDAD Y JUSTICIA DEL TRIBUTOSolicitud de devolución o compensación de lo indebidamente pagado

DERECHO DE ACCESO A LA ADMINISTRACION DE JUSTICIA EN MATERIA TRIBUTARIA-Legislador no puede prohibir reclamo de sumas canceladas dentro de interregno de tiempo

IMPUESTO-Devolución por pago al cual no se estaba obligado

ENRIQUECIMIENTO SIN CAUSA EN MATERIA TRIBUTARIA-Devolución de lo pagado

injustamente

LEY INTERPRETATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Exceso de competencia legislativa por evitar que contribuyente que pagaron IVA sin estar obligados soliciten devolución o compensación

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-No es hecho generador mezclas asfálticas y de concreto antes de vigencia de ley lo que permite restitución de dineros

IGUALDAD TRIBUTARIA-Alcance

De otra parte, estima la Corporación que el inciso acusado vulnera también el principio de igualdad en el tratamiento de la ley, puesto que el artículo 13 superior, prohíbe que toda persona natural o jurídica reciba un trato discriminatorio por parte del poder público y de la sociedad, lo que implica que la igualdad en materia tributaria descansa en una identidad de trato, siempre y cuando los hechos que se encuentren cobijados bajo una misma hipótesis jurídica sean iguales, lo que implica 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.

IGUALDAD TRIBUTARIA-Legislador discriminó para un sector de contribuyentes IVA frente a otros

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Cancelación con anterioridad a vigencia de ley que no serán objeto de devolución o compensación

PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA-Devolución o compensación de sumas entregadas al fisco

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD-Improcedencia de devolución o compensación de sumas indebidamente recaudadas a título de impuesto a las ventas, intereses de mora y sanciones cobradas

Referencia: expediente D-2547

Demanda de inconstitucionalidad contra el inciso final del artículo 64 de la Ley 488 de 1998 “por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las entidades territoriales”.

Actora: Mary Gonzalez De Guevara

Magistrado Ponente:

Dr. FABIO MORON DIAZ.

Santafé de Bogotá D.C., marzo veintinueve (29) del dos mil (2000)

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, la ciudadana Mary González de Guevara promovió demanda ante la Corte Constitucional contra el inciso final del artículo 64 de la Ley 488 de 1998 “por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las entidades territoriales”.

Cumplidos los trámites propios de esta clase de actuaciones, la Corte Constitucional procede a adoptar su decisión.

I. NORMA ACUSADA

A continuación se transcribe el texto de la disposición acusada, de acuerdo a la publicación en el Diario Oficial No. 43460 del 28 de diciembre de 1998, subrayando lo demandado:

“ LEY 488 DE 1998

Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las entidades territoriales

El Congreso de Colombia

Decreta

CAPITULO I

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

(.....)

CAPITULO II

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

(.....)

“..

“Artículo 64.- Para los efectos de la aplicación del literal c) del artículo 421 del estatuto tributario y en relación con la mezcla asfáltica y las mezclas de concreto, no se consideran como incorporación, ni como transformación las realizadas con anterioridad a la vigencia de la presente ley, al igual que aquellas que llegaren a ocurrir en los contratos que a la entrada en vigencia de la misma ya se encuentren perfeccionados o en ejecución, siempre y cuando el bien resultante haya sido construido o se encuentre en proceso de construcción, para uso de la Nación, las entidades territoriales, las empresas industriales y comerciales del Estado,

las empresas descentralizadas del orden municipal, departamental y nacional, así como las concesiones de obras públicas y servicios públicos.

Lo previsto en este artículo no será aplicable en relación con los impuestos sobre las ventas que hubieren sido cancelados con anterioridad a la fecha de vigencia de la presente ley, los cuales no serán objeto de devolución o compensación.

III. LA DEMANDA

La demandante manifiesta en su libelo que el inciso acusado del artículo 64 de la Ley 488 de 1998, vulnera los artículos 4, 13, 95-9, 338 y 363 de la Constitución Política, por cuanto el día 24 de diciembre de 1998, el Congreso de la República expidió la Ley 488 de 1998 y en el inciso 1º. del referido artículo consagró una norma de interpretación legal mediante la cual definió la discusión que había originado controversia entre la administración tributaria de Medellín y los responsables del IVA que utilizan las mezclas asfálticas y de concreto, señalando, con toda claridad que con anterioridad a su vigencia, ni la incorporación ni la transformación de mezcla asfáltica y mezcla de concreto podían ser considerados como venta y por lo tanto, al tenor del artículo 421 literal c) no se configuraba el hecho generador del referido tributo.

Sin embargo, estima la actora, al incluir el legislador el inciso final del artículo 64 de la Ley 488 de 1998 para impedir a los contribuyentes que habían sido obligados por la administración tributaria a corregir sus declaraciones del IVA, con fundamento en una interpretación equivocada de las normas vigentes, la recuperación de las sumas pagadas, sin causa legal, violó la Constitución Política.

Aduce que conforme a la doctrina y a la jurisprudencia de la Corte Constitucional sobre el derecho a la igualdad en materia tributaria, especialmente las sentencias C-351 de 1995 y C-183 de 1998, la disposición parcialmente acusada en su sentir, establece un trato discriminatorio para el sector económico al que se le debe aplicar la norma cuestionada, pues, no permite recuperar lo pagado injustamente a la administración tributaria por concepto del impuesto sobre las ventas.

Precisa la demandante, que el segmento acusado es inconstitucional puesto que no obstante haber precisado el legislador en el inciso 1º del artículo 64 de la Ley 488 de 1998 que las operaciones de incorporación y transformación de mezcla asfáltica realizadas antes de su vigencia no constituyen hecho generador del IVA, no obstante, a renglón seguido prohíbe la devolución o compensación de las sumas pagadas a la administración tributaria sin causa legal durante esa época; situación que, en su opinión, es contraria a los principios de igualdad, de legalidad y de equidad tributaria consagrados en los artículos 13, 338 y 363 de la C.P.

Igualmente, estima, que la disposición acusada discrimina a quienes fueron obligados a cancelar el IVA antes de la vigencia de la Ley 488 de 1998, esto es, todas aquellas personas naturales o jurídicas que se dedican a la incorporación y transformación de bienes utilizando mezcla asfáltica, especialmente, en la ciudad de Medellín, único municipio del país donde la administración de impuestos adelantó un plan de fiscalización para recaudar el mencionado tributo.

Argumenta que la disposición acusada vulnera el principio superior de igualdad en las cargas tributarias, porque no es equitativo que determinados productores de mezcla asfáltica dejen, en poder del Estado, importantes sumas de dinero por concepto del IVA, mientras que otros empresarios del sector que desarrollaron el mismo hecho generador antes de la vigencia de la Ley 488 de 1998, tienen la seguridad jurídica de que en un futuro la administración de impuestos no les adelantará ninguna acción de cobro en virtud de lo dispuesto en el inciso final del artículo 64 de la referida ley.

Finalmente, solicita en su demanda, que como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de la expresión acusada, la Corte Constitucional ordene a la administración de impuestos la devolución o compensación de los valores indebidamente cobrados, incluyendo los intereses de mora y el reconocimiento de la pérdida del valor adquisitivo de la moneda durante el tiempo en el cual los dineros injustamente cancelados han permanecido en poder del Estado.

I. INTERVENCIONES

Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El Ministro de Hacienda y Crédito Público, a través de apoderada, intervino para solicitar a la Corte Constitucional que declare la constitucionalidad del inciso final del artículo 64 de la Ley 488 de 1998.

Señala la apoderada, que la acción pública incoada en esta ocasión, es improcedente e inepta, por cuanto la actora pretende convertir la acción pública de inconstitucionalidad en una de nulidad y restablecimiento del derecho, tanto en razón a las pretensiones (que se le devuelva a las sociedades las sumas injustamente cobradas, y que se actualicen las sumas a devolver conforme al artículo 178 del Código Contencioso Administrativo), como por los argumentos expuestos en su libelo.

Estima, igualmente el interviniente, que la actora no abunda en razones de carácter constitucional, sino en argumentos de conveniencia y oportunidad, contra la actuación de la administración de impuestos de Medellín relacionadas con las sociedades, en nombre de las cuales manifestó actuar inicialmente cuando presentó la demanda ante la Corporación, que fue inadmitida mediante el primer auto dictado por la Corte Constitucional.

De otra parte, estima el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que el párrafo acusado no desconoce el principio de igualdad tributaria, tal como lo afirma la actora, ya que éste debe interpretarse armónicamente con el contenido del artículo 421 del Estatuto Tributario y con la totalidad del artículo 64 *ibídem* para establecer su espíritu y finalidad.

A juicio del interviniente, si bien la norma acusada parcialmente no es clara en su redacción, ello no significa que el legislador haya violado la Constitución Política, pues una cosa es la actuación administrativa desplegada por la administración tributaria de Medellín y otra muy diferente el alcance jurídico del inciso final del artículo 64 de la Ley 488 de 1998.

Expone, el apoderado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público que el legislador, a través

del artículo 64 referido, trató de eliminar por razones de equidad tributaria la discusión jurídica existente entre algunos contribuyentes del IVA y la administración tributaria de Medellín, relativa a si la “incorporación de mezcla asfáltica y de concreto a algunos bienes inmuebles constituían o no una venta para efectos del impuesto correspondiente”.

Así las cosas, estima el interviniente, que el artículo cuestionado parcialmente desarrolla los principios de igualdad, equidad y seguridad jurídica, ya que, en su opinión, tales principios tienden a proteger situaciones consolidadas en vigencia de una norma tributaria anterior y materializa la prohibición de aplicar retroactivamente ese tipo de normas; por lo tanto, en su criterio, el legislador señaló que no habrá lugar a la devolución o a compensación de los impuestos causados y cancelados con anterioridad a su vigencia, lo cual constituye una interpretación razonable y justa. Luego, en opinión del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en la práctica la aprobación de la disposición acusada significa que la administración tributaria debe cesar cualquier acción tendiente o no a exigir el pago de los impuestos generados durante las vigencias fiscales anteriores por concepto del valor agregado, por lo que resulta obvio, que en contraprestación, ningún contribuyente pueda repetir por lo pagado durante el tiempo en que se había interpretado, por parte de la administración tributaria, que el IVA en estas materias era exigible.

Finalmente, estima la interviniente, que la disposición parcialmente acusada, dejó a salvo situaciones consolidadas en materia tributaria, en aras de garantizar la seguridad jurídica y el principio de la generalidad de la ley fiscal.

I. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El señor Procurador General de la Nación, en concepto No. 1967 del 18 de noviembre de 1999, solicita a la Corte Constitucional declarar la inconstitucionalidad de las expresiones “lo previsto en este artículo no será aplicable en relación con los impuestos sobre las ventas que hubieren sido cancelados con anterioridad a la vigencia de la presente ley, los cuales no serán objeto de devolución o compensación, del artículo 64 de la ley 488 de 1998, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Luego de citar algunas jurisprudencias sobre el alcance y el significado de las leyes interpretativas y la atribución del Congreso de la República para dictar ese tipo de normas, afirma el Jefe del Ministerio Público, que el legislador cuenta con facultades constitucionales para interpretar auténticamente las leyes, atribución que es predicable de toda clase de leyes, incluyendo las tributarias.

Según el Procurador, a su despacho no le parece justo que el legislador habiendo dejado en claro que no se genera el IVA tratándose de las mezclas asfálticas y de concreto realizadas antes de la ley 488 de 1998, en el artículo 64 de la misma ley, a su vez, prohíba la devolución o compensación de las sumas pagadas en esa época por concepto de dicho tributo, puesto que si en tales eventos no se daba el hecho imponible del impuesto, los contribuyentes no estaban obligados a su pago y, por ende, no había fundamento para proceder a su cobro.

Indica el Procurador, que si el legislador ha interpretado el literal c) del artículo 412 del

Estatuto Tributario, expresando que no son hecho generador del IVA las mezclas asfálticas y de concreto realizadas antes de la vigencia de la Ley 488 de 1998, el Estado se encuentra obligado a devolver o compensar a los contribuyentes los dineros recaudados por tal concepto, durante esa época, pues, de lo contrario, incurriría en un enriquecimiento sin causa, como quiera que se dan todos los presupuestos para su configuración, de conformidad con lo señalado por la doctrina y la jurisprudencia de los tribunales sobre esta materia.

En criterio del jefe del Ministerio Público, la determinación contenida en el segmento acusado del artículo 64, se inspira en una concepción fiscalista de las finanzas públicas, en virtud de la cual ante todo se debe atender la financiación de los gastos sociales, sin importar que en la consecución de ese objetivo se vulneren los derechos esenciales de los contribuyentes.

Finalmente, para el Procurador, no es admisible que con el pretexto de satisfacer las necesidades públicas, se violen los derechos de los coasociados porque, paradójicamente, se dejan de satisfacer las necesidades más importantes, cuales son la propiedad, la libertad y la seguridad; luego es ilícito que el Estado reclame fondos de los particulares, pero dejando a salvo las garantías y derechos fundamentales de los contribuyentes.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

1. La competencia.

En virtud de lo dispuesto por el artículo 241-4 de la Carta Política, la Corte Constitucional es competente para decidir definitivamente la demanda que en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad se dirige contra el inciso final del artículo 64 de la Ley 488 de 1998.

1. El problema jurídico

Partiendo de la premisa según la cual el artículo 64 de la ley 488 de 1998, es una norma interpretativa, la actora considera que el segmento acusado es inexecutable, como quiera que no obstante haber precisado el legislador en el inciso 1º de la citada norma que las operaciones de incorporación y transformación de mezcla asfáltica y de concreto, realizadas antes de su vigencia no constituyen hecho generador del IVA, prohíbe la devolución o compensación de las sumas pagadas a la administración tributaria, sin causa legal, durante algunas vigencias fiscales anteriores; situación que, en su opinión, vulnera los principios de igualdad, de legalidad y de equidad tributaria consagrados en los artículos 13, 338 y 363 superiores.

Considera la demandante que la disposición acusada discrimina a quienes fueron obligados a pagar el IVA antes de la vigencia de la Ley 488 de 1998, por lo que para la actora es clara la vulneración del principio de igualdad en las cargas tributarias ya que, en su sentir, no es equitativo que determinados productores de mezcla asfáltica y de mezcla de concreto, dejen en poder del Estado importantes sumas de dinero por este impuesto, mientras que otros empresarios, que desarrollan la misma actividad económica, cuenten con la seguridad de que en un futuro la administración tributaria no les cobrará ningunos recursos económicos por este concepto.

En este orden de ideas, corresponde a la Corte determinar, si como lo afirma la actora, la norma parcialmente acusada desconoce los artículos 4, 13, 95-9, 338 y 363 superiores al consagrar el legislador un trato discriminatorio, inequitativo e injusto para un sector de personas naturales o jurídicas que utilizan mezclas asfálticas y de concreto en determinadas obras, al no permitirles la ley que tales contribuyentes puedan recuperar o compensar lo pagado a la administración tributaria por concepto de impuesto a las ventas, sobre estos hechos generadores antes de la vigencia de la ley 488 de 1998.

1. Reiteración de jurisprudencia sobre leyes interpretativas y su relación con el inciso final del artículo 64 de la Ley 488 de 1998.

La Corte juzga necesario reiterar su jurisprudencia¹ en torno a las leyes interpretativas, por su relevancia en el caso concreto, que ocupa la atención de la Corporación.

“Según el artículo 150, numeral 1º, de la Constitución, corresponde al Congreso, por medio de leyes, ejercer las funciones de interpretarlas, reformarlas y derogarlas”.

“(.....)

“Es esta -la legislativa, auténtica o por vía de autoridad- una de las formas que admite la interpretación de las leyes. Tiene, al igual que las otras, el fin de establecer el alcance y el significado de las normas proferidas por el legislador, pero se diferencia de las vías judicial y doctrinaria por el sujeto que la efectúa, el propio legislador, quien no necesita motivarla dado que precisamente actúa como tal, y por su carácter obligatorio y general, lo cual quiere decir que goza de la misma fuerza jurídica vinculante de la norma interpretada, aunque su objeto no radica en establecer nuevos mandatos o prohibiciones, ni en introducir reformas o adiciones a lo dispuesto en aquella, sino en precisar el sentido en que debe entenderse lo ya preceptuado”.

Más adelante agregó la Corte:

“Aunque la atribución de interpretar las leyes no puede confundirse con ninguna de las funciones que se ejercen por medio de las disposiciones interpretadas, la norma interpretativa se incorpora a la interpretada constituyendo con ésta, desde el punto de vista sustancial, un solo cuerpo normativo, un solo mandato del legislador. Es decir, en virtud de la interpretación con autoridad -que es manifestación de la función legislativa- el Congreso dispone por vía general sobre la misma materia tratada en la norma objeto de interpretación, pues entre una y otra hay identidad de contenido.

“Si ello es así, la ley interpretativa -como también acontece con la que reforma, adiciona o deroga- está sujeta a los mismos requisitos constitucionales impuestos a la norma interpretada: iniciativa, mayorías, trámite legislativo, términos especiales, entre otros, según la ley de que se trate.

“En otras palabras, la interpretación toca necesariamente la materia tratada en las normas que se interpretan, de modo que si la Constitución ha señalado ciertos trámites y exigencias para que el Congreso legisle acerca de un tema, ellos son aplicables tanto a la norma básica

que desarrolla la función correspondiente, e como a las disposiciones que se dicten para desentrañar su sentido por vía de autoridad”.

Posteriormente, esta Corporación, reiteró la anterior jurisprudencia, entre otras, en las sentencias C-301 de 1993 M.P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz y en la C-424 de 1994 M.P. Dr. Fabio Morón Díaz.

En efecto, en esta última, dijo la Corte lo siguiente:

“Una ley interpretativa excluye uno o varios de los diversos sentidos posibles contenidos en otra disposición antecedente y de su misma jerarquía, pero ambas disposiciones conservan su propia existencia formal, sin perjuicio de una diferente redacción textual, más descriptiva en cuanto a sus contenidos materiales a fin de definir su alcance. En efecto, la ley que interpreta a otra anterior es una orden necesariamente posterior, que está dirigida a todos los operadores del derecho y en especial a los jueces, para que apliquen en los casos concretos a resolver, una lectura u opción interpretativa de un acto normativo de rango formal y material de ley, y para que esto suceda, no obstante el ejercicio de aproximación armónica entre los términos empleados en una y otra disposición, como lo ordena la ley posterior”.

En este orden de ideas, es claro para la Corporación, que el Congreso de la República no puede, so pretexto de interpretar una ley anterior, crear otra nueva y diferente, pues, se reitera, que si de la esencia de la norma interpretativa es su incorporación a la interpretada para conformar con ella una sola y única regla de derecho, cuyo entendimiento se unifica cuando con su autoridad el legislador fija su alcance, se reputa haber regido siempre en los mismos términos y con igual significado al definido en la disposición interpretativa.

En el caso bajo examen, resulta evidente que el legislador en ejercicio de su labor hermenéutica contaba con plenas atribuciones para interpretar, mediante el artículo 64 de la Ley 488 de 1998, el alcance y el entendimiento del literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario, para los efectos del impuesto sobre las ventas, en relación con algunos hechos gravables.

La Corporación comparte la tesis expuesta por la actora y por el Ministerio Público en el sentido según el cual, en virtud de su finalidad y contenido, la disposición parcialmente cuestionada es de naturaleza y estirpe interpretativa, puesto que su contenido está orientado a establecer de manera auténtica y por vía de autoridad el cabal entendimiento del literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario, que para los efectos del impuesto sobre las ventas, señala como hecho generador del tributo “las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes corporales muebles gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados, procesados por quien efectúa la incorporación o transformación”.

Así las cosas, resulta entonces claro para la Corte, que el artículo 64 de la Ley 488 de 1998 determinó la hermenéutica sobre el literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario, en el sentido de considerar que las mezclas asfálticas y de concreto no se consideran como incorporación ni como transformación de las obras realizadas con anterioridad a la vigencia de la presente ley; así como las que ocurran como consecuencia del cumplimiento de los

contratos que en su momento estuviesen perfeccionados o en ejecución, siempre que el bien a que estos se refieren, se hayan construido o se estén construyendo, para uso de la Nación, las entidades territoriales, las empresas industriales y comerciales del Estado, las empresas descentralizadas del orden municipal, departamental y nacional, así como las concesiones de obras públicas y servicios públicos.

En consecuencia de lo anterior, la Corte estima que, para efectos de determinar si el parágrafo acusado se ajusta a la Carta o no, es necesario precisar el espíritu y finalidad que llevó al legislador a consagrar en el ordenamiento jurídico tributario el artículo 64 de la Ley 488 de 1998, interpretando auténticamente el artículo 421 del Estatuto Tributario.

En efecto, el legislador en el artículo 64 dispuso lo siguiente: “Para los efectos de la aplicación del literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario y en relación con la mezcla asfáltica y las mezclas de concreto, no se consideran como incorporación ni como transformación las realizadas con anterioridad a la vigencia de la presente ley, al igual que aquellas que llegaren a ocurrir en los contratos que a la entrada en vigencia de la misma ya se encuentren perfeccionados o en ejecución, siempre y cuando el bien resultante haya sido construido o en proceso de construcción para uso de la nación, las entidades territoriales, las empresas descentralizadas del orden municipal, departamental o nacional, las empresas industriales o comerciales del Estado, así como las concesiones de obras públicas y de servicios públicos. (El subrayado es nuestro).

Por su parte el literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 50 de la Ley 488 de 1998, dispone:

Hechos que se consideran venta. Para los efectos del presente libro se consideran ventas:

“

“c) Las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes corporales muebles gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación”. (El subrayado es nuestro).

Vistas las disposiciones anteriores, para la Corte es claro que el objetivo que movió la voluntad del Congreso de la República, al incorporar al cuerpo normativo tributario, la norma en cuestión, fue la de precisar los efectos de la aplicación del literal c) del artículo 421 del Estatuto Tributario, que define los hechos que se consideran venta para efectos del impuesto al valor agregado, precisando con claridad los elementos, que jurídica y materialmente, entran en la formulación de un tributo y que tienen que ver con la obligación fiscal, en cuanto a que, a partir de diciembre 24 de 1998, no se consideran como transformaciones ni como incorporaciones las mezclas asfálticas y las mezclas de concreto realizadas con anterioridad a la vigencia de la ley al igual que, aquellos que llegaren a ocurrir en los contratos que a la entrada en vigencia de la misma (esto es, 24 de diciembre de 1998), ya se encuentren perfeccionados o en ejecución, siempre y cuando el bien resultante haya sido construido o se encuentre en proceso de construcción, naturalmente, para uso de la Nación, o las entidades territoriales, o para las empresas industriales y comerciales del Estado, o para las empresas descentralizadas del orden municipal, departamental y nacional, así como para las

concesiones de obras públicas o de servicios públicos.

1. El examen material del inciso final del artículo 64 de la Ley 488 de 1998

Observa la Corporación que la actora enfila su demanda contra el segmento acusado del artículo 64 de la ley 488 de 1998, en cuanto a que, en criterio de la demandante, esta última porción normativa ordena que los impuestos pagados, antes de su vigencia, no pueden ser devueltos o compensados a los contribuyentes que hayan pagado el tributo del IVA sobre las incorporaciones de bienes corporales muebles o inmuebles o a servicios no gravados, así como a las transformaciones de bienes corporales muebles gravados o sobre bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados, procesados utilizando mezclas asfálticas o de concreto.

Esta Corte estima, conforme a la jurisprudencia y a la doctrina sobre el principio de legalidad tributaria y de proporcionalidad de las cargas fiscales² contemplado en el artículo 338 superior, que el inciso final del artículo 64 de la Ley 488 de 1998, incurre en una contradicción de carácter lógico jurídico, que afecta la equidad y la justicia en la elaboración del tributo por parte del legislador, pues, por un lado éste deja en claro que no se genera IVA entratándose de la utilización de mezclas asfálticas y de concreto realizadas antes de la vigencia de la ley 488 de 1998, sobre algunos bienes muebles e inmuebles, pero, a su vez, por medio del segmento cuestionado prohíbe la devolución o la compensación de las sumas pagadas durante vigencias fiscales anteriores por concepto de dicho tributo. A juicio de la Corte, si en tales eventos, no se configura el hecho imponible del impuesto para los contribuyentes, entonces, mal podrían estar obligados a su pago, y por lo tanto, no debería haber fundamento para su recaudo o cobro por parte de la administración tributaria.

Para la Corporación, el principio de legalidad tributaria (artículo 338 superior), comporta que no puede haber impuesto sin ley que lo establezca, vale decir, que el Congreso, en ejercicio de sus competencias, al elaborar la norma tributaria, está en la obligación de determinar con claridad los elementos de la relación tributaria, esto es, los sujetos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas. Por lo tanto, la exigencia del respeto al principio de legalidad, por parte del poder público, implica que el legislador tributario, a través de las disposiciones fiscales, elimine la arbitrariedad en el cobro de impuestos inexistentes o habilite a la administración tributaria para su recaudo.

Así las cosas, esta Corporación debe recordar nuevamente que, conforme al principio de legalidad tributaria, consagrado en la Carta Política de 1991, el fundamento jurídico constitucional de los tributos, descansa en un criterio de justicia, preconizado por el Estatuto Fundamental desde su preámbulo; luego, para efectos de los impuestos como ocurre con el IVA en este caso, el tributo requiere de la predeterminación del mismo y de las reglas exigibles a los contribuyentes, a objeto de evitar el abuso de la administración tributaria y de permitir a quienes habrán de pagar, la planeación de sus presupuestos y la proyección de sus actividades, tomando en consideración la carga tributaria que les corresponde asumir por razón de ellas; en consecuencia, el contribuyente debe estar preparado para cancelar el impuesto, y por tanto, sufre mengua o daño cuando el gravamen cubre situaciones o hechos que no son de su control y previsión.

En consecuencia, en criterio de la Corte, el legislador no puede consagrar normas que prohíban o limiten al contribuyente la posibilidad de acceder a la administración de justicia (artículo 229 C.P.), con el objeto de solicitar la devolución o compensación de lo indebidamente pagado, como ocurre en el caso sub examine, donde el inciso final del artículo 64 de la ley 488 de 1998, expresamente prohíbe o no permite al contribuyente obtener, en caso de estar eventualmente en su derecho subjetivo, reclamar o solicitar la compensación o la devolución de lo indebidamente pagado, por concepto del impuesto a las ventas, lo que a juicio de la Corte, constituye un elemento contrario a un sistema tributario que descansa en la equidad y justicia del tributo, quebrantando todos los principios en los que se fundamenta un sistema jurídico dentro de un Estado social de derecho; en el cual prevalecen el mandato constitucional contenido en el artículo 95 num. 9 de la Carta, que señala: “es deber de las personas y de los ciudadanos contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado”, pero “dentro de conceptos de justicia y equidad”.

A juicio de esta Corporación, el legislador no puede prohibir que los contribuyentes puedan reclamar unas sumas canceladas dentro de un interregno de tiempo, pues si estos pagaron un impuesto al cual no estaban obligados deben tener derecho a su devolución por parte de la administración tributaria, es decir, a que se les restituyan los recursos indebidamente sufragados, como quiera que la norma tributaria es el título que le sirve al Estado para efectuar el cobro de las obligaciones fiscales (art. 338 y 95-9 superiores). En consecuencia, la administración no posee legitimidad alguna para adelantar las acciones recaudatorias pertinentes. Por lo tanto, en criterio de la Corporación, si el fisco adelanta un cobro atenta contra la seguridad jurídica de los contribuyentes, cercenando el derecho de propiedad de los coasociados (art. 58 C.P.), pues, un tributo sin fundamento, constituye un acto confiscatorio del poder público, expresamente prohibido por el Estatuto Fundamental (art. 34 C.P.); luego, lo cobrado y recibido por el Estado, configura un enriquecimiento sin causa que habilita a los afectados a solicitar la devolución de lo pagado injustamente.

En consecuencia de lo anterior, la vigencia de una norma como el inciso final del artículo 64 de la Ley 488 de 1998, resulta claramente contraria a la Carta Política, porque, si el legislador ha interpretado el literal c) del art. 421 del E.T modificado por el artículo 50 de la referida ley, expresando que no es hecho generador de IVA las mezclas asfálticas, y de concreto realizadas antes de la vigencia de la ley 488 de 1998, es evidente entonces, que éste se encontraba obligado a permitir que la administración tributaria restituya a los contribuyentes las sumas pagadas, siempre y cuando estos tengan el derecho subjetivo de reclamo, pues los dineros recaudados por tal concepto, durante las épocas fiscales pertinentes, constituirían un ingreso injustificado por parte de la administración, amparado inconstitucionalmente por el legislador tributario, en detrimento de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Así las cosas, en el caso sub examine, es claro que el Congreso de la República excedió sus competencias, al expedir una ley interpretativa cuyo segmento normativo acusado evita que los contribuyentes que pagaron el IVA durante un interregno de tiempo, sin estar obligados a ello, puedan solicitar la devolución o compensación de sus dineros a la administración pública.

De otra parte, estima la Corporación que el inciso acusado vulnera también el principio de igualdad en el tratamiento de la ley, puesto que el artículo 13 superior, prohíbe que toda

persona natural o jurídica reciba un trato discriminatorio por parte del poder público y de la sociedad, lo que implica que la igualdad en materia tributaria descansa en una identidad de trato, siempre y cuando los hechos que se encuentren cobijados bajo una misma hipótesis jurídica sean iguales, lo que implica 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.

En este orden de ideas, la norma parcialmente cuestionada transgrede el principio de igualdad, como quiera que el legislador, sin motivo válido, ni fundado en razones objetivas, razonables y justas, otorgó un tratamiento discriminatorio para un sector de los contribuyentes del IVA frente a otros que se encontraban en igualdad de condiciones durante el tiempo en que rigió la norma tributaria, vale decir, cuando ésta produjo sus efectos jurídicos materiales.

La Corte juzga oportuno, reiterar en esta ocasión, la Sentencia C-183 de 1998 M.P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz, en la cual esta Corporación, dijo a propósito del principio de igualdad en las cargas tributarias lo siguiente:

“6. La Corte considera que, en este caso, debe aplicar un test intermedio de constitucionalidad. Toda subvención, exoneración o beneficio fiscal, en cuanto abarca sólo a un grupo de contribuyentes actuales o potenciales, en cierta medida afecta el principio de igualdad, el cual representa el más importante límite del poder tributario estatal. Sin embargo, la afectación de la igualdad traspasa el umbral de la normalidad cuando dicha subvención, exoneración o beneficio se niega a un contribuyente que se encuentra en la misma situación formal que la de los destinatarios de la norma favorable. Aquí puede aludirse a un indicio de trato discriminatorio. En verdad, la exclusión del pago del IVA para las sociedades comisionistas de Bolsa, en principio, no se compadece con la imposición de dicho gravamen a las sociedades fiduciarias que celebran el mismo giro de negocios. No se apela al test fuerte, puesto que la irrazonabilidad o desproporcionalidad del trato no es manifiesta, sino que figura a nivel de mero indicio. De hecho, se trata de dos entidades distintas que mantienen una semejanza operacional parcial y, por otra parte, de entrada no puede descartarse que el régimen distinto pueda sustentarse en una explicación plausible.

“Al lado del principio de legalidad del tributo, de profunda raigambre democrática, el principio de igualdad constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura. No se trata de establecer una igualdad aritmética. La tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal, expresión de la solidaridad social, tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y grupos y, conforme a ella, determine la carga fiscal, la que ha de asignar con criterios de progresividad, a fin de alcanzar grados cada vez mayores de redistribución del ingreso nacional.

“La igualdad impone la necesidad de acatar como regla tributaria básica la generalidad del tributo. Si al margen de los contribuyentes se coloca a aquellas personas que carecen de capacidad contributiva, todos los demás ciudadanos, según su poder económico y en los términos de la ley, quedan sujetos al mismo deber de concurrir al levantamiento de las

cargas públicas. El privilegio en la ley y en la aplicación de la ley, resulta definitivamente proscrito, pues el poder tributario se fundamenta en la justicia y en la equidad.”

Así las cosas, para la Corporación, el inciso final del artículo 64 de la Ley 488 de 1998, contraría el anterior principio, cuando dispone que la interpretación consagrada en el inciso 1º de la referida norma es decir, el señalamiento con autoridad de ley, según el cual, no se daba el hecho generador del IVA con anterioridad a su vigencia en la incorporación, transformación y venta de mezcla asfáltica y mezcla de concreto, solo favorece a quienes no se les cobró ni cancelaron este impuesto, es decir, a todas las personas naturales o jurídicas que realizaron las operaciones de incorporación y transformación de estos productos sobre bienes inmuebles, para uso de la Nación, las entidades territoriales, las empresas industriales y comerciales del Estado, las empresas descentralizadas del orden municipal, departamental y nacional, así como las concesiones de obras públicas y servicios públicos; en detrimento de quienes si cancelaron el IVA por estos conceptos, lo que constituye un trato inequitativo e injusto por parte del legislador cuando eliminó la posibilidad de que dichos contribuyentes pudieran recuperar las sumas de dinero entregadas al fisco a título de este impuesto, cobradas sin título legítimo, sin causa legal, disponiendo el Congreso de la República que dichos valores no pueden ser objeto de “devolución ni compensación”.

En conclusión, estima la Corte que la limitación contenida en el segmento normativo acusado, resulta a todas luces contraria a la Carta, porque le niega a los contribuyentes el legítimo derecho a obtener la devolución o compensación de las sumas entregadas al fisco, violentando el principio de legalidad de los tributos, el derecho de propiedad, afectando situaciones jurídicas individuales de carácter tributario, las cuales poseen una clara protección a la luz de la normativa constitucional, desconociendo los derechos esenciales de los contribuyentes a la libertad, igualdad y seguridad jurídica.

Finalmente, para la Corte no es de recibo la pretensión de la actora, expuesta en su demanda, en el sentido de solicitarle a esta Corporación que ordene la devolución o compensación de las sumas indebidamente recaudadas a título de impuesto a las ventas, junto con los intereses de mora y las sanciones cobradas, como consecuencia de la incorporación y transformación de las mezclas asfálticas y de concreto, antes de la promulgación de la ley 488 de 1998, conforme a lo previsto en el art. 178 del Código Contencioso Administrativo, pues la Corporación carece de competencia para pronunciarse sobre lo solicitado, por ser una finalidad extraña a la acción pública de inexecutable, que solamente se ejerce en los precisos y estrictos términos contemplados en el artículo 241 de la C.P.

VII. DECISION

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

R E S U E L V E :

Declarar INEXEQUIBLE la expresión normativa “Lo previsto en este artículo no será aplicable en relación con los impuestos sobre las ventas que hubieren sido cancelados con anterioridad a la vigencia de la presente ley, los cuales no serán objeto de devolución o compensación”,

contenida en el inciso final del artículo 64 de la Ley 488 de 1998.

Cópiese, notifíquese, comuníquese a quien corresponda, publíquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional, archívese el expediente y cúmplase.

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Presidente

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

FABIO MORON DIAZ

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 Sentencias C-270 de 1993, C-301 de 1993, C-424 de 1994, C-346 de 1995, C-197 de 1998.

2 Entre otras en las sentencias C-06 de 1998 M.P. Dr. Antonio Barrera Carbonell, C-149 de 1993 M.P. Dr. José Gregorio Hernández Galindo y C-040 de 1993 M.P. Dr. Ciro Angarita Barón.