

Sentencia C-412/96

MATERIA TRIBUTARIA-Libertad del legislador/EQUIDAD TRIBUTARIA-Regulaciones

En materia tributaria, el Legislador cuenta con una amplia libertad para establecer categorías y regulaciones diferenciadas. Una regulación tributaria que no utilice criterios potencialmente discriminatorios, ni afecte directamente el goce de un derecho fundamental, no viola el principio de igualdad si la clasificación establecida por la norma es un medio razonablemente adecuado para alcanzar un objetivo constitucionalmente admisible.

BASE GRAVABLE-Productos nacionales e importados/IMPUESTO-Consumo de cerveza importada

En principio no se puede objetar que la decisión del Legislador desconozca el principio de igualdad pues si bien el hecho generador es el mismo para productores e importadores, a saber el consumo en el territorio colombiano de tales productos, el momento de causación es diverso. Por ende, si el momento de causación -esto es, cuando según la ley, se hace efectiva la obligación de pagar el tributo- es distinto, entonces es razonable que la ley establezca también una forma de cálculo diverso de la base gravable, esto es, del valor de referencia sobre el cual se aplica la correspondiente tarifa impositiva.

IMPUESTO-Momento de causación

El legislador puede establecer que el impuesto se causa al ocurrir el hecho gravado, pero también puede la ley, dentro de ciertos límites, adelantar o aplazar la causación del tributo en relación con la realización material del hecho, sin que con ello se desconozca la Constitución. En ningún lugar la Constitución exige que el momento de causación de un impuesto sea idéntico para todos los sujetos gravados, por lo cual, el Legislador tiene la facultad de establecer distintos momentos de exigibilidad de la obligación tributaria, siempre y cuando esa diferenciación tenga fundamentos objetivos y razonables en términos de la política tributaria o económica del Estado.

BASE GRAVABLE MINIMA DE REFERENCIA-Legitimidad

En principio, la Corte no encuentra ninguna objeción al establecimiento de bases gravables mínimas de referencia, dentro de márgenes de razonabilidad, pues pueden existir importantes razones tributarias, o incluso de política económica general, que las justifiquen.

BASE GRAVABLE MINIMA DE REFERENCIA-Productos importados

PRINCIPIO DE PREDETERMINACION DE LOS TRIBUTOS-Naturaleza/REPRESENTACION POPULAR EN MATERIA TRIBUTARIA-Naturaleza

La predeterminación de los tributos está articulada al principio de representación popular en materia tributaria y es garantía de las personas. Según tal principio únicamente los órganos de representación popular plural pueden establecer los impuestos. Además, hay unos elementos mínimos que debe contener el acto jurídico que impone la contribución para poder ser válido.

Referencia: Expediente D-1215

Norma acusada: Artículo 189 (parcial) de la Ley 223 de 1995.

Actor: Jaime Alberto Vargas Cifuentes

Temas:

Igualdad tributaria y libertad del legislador.

Principio de predeterminación de los tributos.

Magistrado Ponente:

Dr. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO.

Santa Fe de Bogotá, cuatro (4) de septiembre de mil novecientos noventa y seis (1996).

La Corte Constitucional de la República de Colombia, integrada por su Presidente Carlos Gaviria Díaz, y por los Magistrados Jorge Arango Mejía, Antonio Barrera Carbonell, Eduardo Cifuentes Muñoz, José Gregorio Hernández Galindo, Hernando Herrera Vergara, 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

I. ANTECEDENTES

El ciudadano Jaime Alberto Vargas Cifuentes presenta demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 189 (parcial) de la Ley 223 de 1995, la cual fue radicada con el número D-1215. Cumplidos, como están, los trámites previstos en la Constitución y en el Decreto No. 2067 de 1991, procede la Corte a decidir el asunto por medio de esta sentencia.

A continuación se transcribe el artículo 189 de la Ley 223 de 1995 y se subraya la parte demandada:

LEY 223 DE 1995

POR LA CUAL SE EXPIDEN NORMAS SOBRE RACIONALIZACIÓN TRIBUTARIA Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA

(...)

Artículo 189. Base Gravable. La base gravable de este impuesto está constituida por el precio de venta al detallista.

En el caso de la producción nacional, los productores deberán señalar los precios para la venta de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas a los vendedores al detal, de acuerdo con la calidad y contenido de las mismas, para cada una de las capitales de departamento en donde se hallen ubicadas fábricas productoras. Dichos precios serán el resultado de sumar los siguientes factores:

- a) El precio de venta al detallista, el cual se define como el precio facturado a los expendedores en la capital del Departamento donde está situada la fábrica, excluido el impuesto al consumo;
- b) El valor del impuesto al consumo.

En el caso de los productos extranjeros, el precio de venta al detallista se determina como el valor en aduana de la mercancía, incluyendo los gravámenes arancelarios, adicionado con un margen de comercialización equivalente al 30%.

PARÁGRAFO 1º.- No formará parte de la base gravable el valor de los empaques y envases, sean retornables o no retornables.

PARÁGRAFO 2º.- En ningún caso el impuesto pagado por los productos extranjeros será inferior al promedio del impuesto que se cause por el consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, según el caso, producidos en Colombia.

III. LA DEMANDA.

El actor considera que el aparte de la norma demandada viola los artículos 13, 58, 95 ord 9º, 333, 338 y 363 de la Constitución Política.

Según su criterio, el inciso demandado desconoce la igualdad, pues a pesar de que es idéntico el hecho generador en el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos, la norma grava de manera diferente a los importadores y a los productores. Dice al respecto el actor:

El artículo de la Ley 223 de 1995 regula un sólo hecho generador del impuesto al consumo, cual es “el consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, en la jurisdicción de los

departamentos". Pero a pesar de que se trata de un solo hecho generador, el inciso acusado grava el consumo sobre dos bases gravables diferentes, siendo que no se debe permitir, según ha señalado esa H. Corporación en la sentencia arriba citada "regulación diferente de supuestos iguales o análogos..." El inciso acusado tiene así el efecto, conjuntamente con los artículos 188, 190 y demás relativos de la ley acusada, de gravar a los importadores de manera diferente que a los productores, en el caso de un impuesto que como el de consumo, no justifica tal distinción entre quienes conforme al artículo 13 de la Constitución Política, son iguales. Si estuviéramos frente a diferentes hechos generadores, como sucede v.gr. en el caso del IVA (importación frente a ventas), se justificaría razonablemente un trato diferente. Sin embargo, como se indicó antes, en este caso se trata de un solo hecho generador, bajo el cual los iguales deben ser tratados con igualdad.

Igualmente considera el actor que ese inciso, "al incluir un margen de comercialización del 30% para efectos de liquidar el impuesto al consumo, atenta contra la libertad de actividad económica y la iniciativa privada y contra la libre competencia económica consagradas en el artículo 333 de la Carta Política, así como contra el derecho de propiedad privada", pues coloca a los importadores o distribuidores de productos importados ante una disyuntiva: "o aumentan los precios de venta, quedando en desigualdad de condiciones de competencia frente a los demás sujetos pasivos del impuesto, o mantienen precios competitivos a costa de sus utilidades, en la medida en que se liquida el tributo sobre un margen de comercialización que no necesariamente existe." Además, agrega el demandante, "al gravar un margen ficto de comercialización, impone un tributo sobre una base distinta a la de los bienes y riquezas del contribuyente, con lo cual viola las garantías de justicia y equidad predicadas en el artículo 95 ordinal 9º de la Constitución."

Finalmente, el actor considera que el parágrafo acusado desconoce el principio de equidad tributaria, pues ordena que el impuesto al consumo de cervezas y similares provenientes del extranjero no podrá ser inferior al promedio del impuesto al consumo de estos productos nacionales, con lo cual no se tiene en cuenta la capacidad de pago del sujeto pasivo importador o distribuidor responsable del tributo. A los importadores "no se les grava su riqueza, sino que se les grava sobre la base de la riqueza promedio de los productores." Además, de esa manera se viola la igualdad y progresividad de los tributos pues "no puede ser más que regresivo un impuesto que, de antemano, imponga a los distribuidores o importadores de productos extranjeros un nivel de tributación que dependa de los resultados

de los demás sujetos pasivos de este impuesto."

IV. INTERVENCIÓN DE AUTORIDADES PÚBLICAS

4.1. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas.

La ciudadana Doris Pinzón Amado, en representación de la Subdirección Jurídica de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas, interviene en el proceso para defender la constitucionalidad de la norma acusada.

La interveniente comienza por hacer un recuento de la evolución histórica del impuesto al consumo de cerveza, el cual fue creado por el Decreto Legislativo 1655 de 1966 "como un impuesto de carácter departamental cuyo recaudo estaba destinado a hacer parte del presupuesto de dicha entidad territorial y fue él el que estableció su tarifa, base gravable, etc." Sin embargo, la Ley 223 de 1995 cambió su naturaleza, pues consagró que se trata de un impuesto nacional cuyos recursos son cedidos a los departamentos. Luego la ciudadana estudia la naturaleza jurídica de este tributo y concluye que se trata de un impuesto indirecto, pues "no se grava a la persona en relación con su capacidad contributiva, sino el acto o hecho que constituye una manifestación de dicha capacidad". En efecto, "dicho tributo pretende gravar una actividad como lo es el consumo de cerveza, sifones y refajos, independientemente del sujeto que la realice y tiene como fundamento el hecho de que el consumo de esta clase de bebidas no constituye un alimento imprescindible para la subsistencia del hombre, pero si una manifestación de su capacidad adquisitiva". Esto es importante, según la interveniente, pues "nos permite deducir que quien soporta la carga del gravamen es quien paga por la adquisición del producto gravado y no quien lo importa o lo distribuye como lo ha pretendido señalar el actor en su demanda." En síntesis, señala la ciudadana, es necesario diferenciar el sujeto activo, el sujeto pasivo y el contribuyente. Así se entiende por sujeto activo, "aquel que tiene derecho a percibir el pago del gravamen", que en el impuesto estudiado es la Nación, no obstante que su producto se encuentra cedido en favor de los departamentos (art. 185 Ley 223 de 1991). En cambio, la situación es más compleja en relación con el sujeto pasivo. Dice al respecto la ciudadana:

En materia de impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos, el artículo 187 se ha referido únicamente al sujeto pasivo de "iure" que para este caso lo puede ser el importador, el productor, el transportador y el vendedor al detal, como responsables que son del pago del

gravamen, lo cual no significa que en este caso no exista la figura del sujeto pasivo económico financiero, pues es claro que a quien se le liquida y se le hace pagar el tributo es al consumidor final (artículos 186 y 187 de la Ley 223 de 1995), por efecto de lo que la doctrina ha dado en denominar el fenómeno de la ‘traslación del impuesto’.

Teniendo en cuenta que en el caso del impuesto al consumo de cervezas quien ostenta la calidad de sujeto pasivo de iure es distinto del sujeto pasivo económico financiero, no se puede aceptar el argumento del actor según el cual la norma acusada sería inexequible en razón a que no consulta la capacidad contributiva del importador, etc., pues como se evidencia en ningún momento debía observarla dado que no es él quien soporta el pago del impuesto. (subrayas originales)”.

De otro lado, y con base en las sentencias C-265/94 y C-445/95, la ciudadana considera que “en materia económica y por ende tributaria, el juez constitucional tan solo puede reconocer la inconstitucionalidad de la disposición sometida a su análisis en aquellos eventos en que su contradicción con la Carta Política sea manifiesta, ya que de lo contrario se impone el respeto a las razones de conveniencia esgrimidas por el legislador.” Y, según su criterio, esa violación manifiesta no existe, dado que por efectos del fenómeno de la “traslación” del gravamen, “se debe diferenciar entre el sujeto pasivo y/o responsable (que para el caso expuesto por el demandante sería el importador) y entre le contribuyente del mismo, quien es el que realmente soporta la carga económica del impuesto (consumidor final)”. Por ello es lógico que la ley no consulte la capacidad contributiva del importador, pues él no es quien paga el impuesto.

En todo caso, considera la interviniente, es natural que la ley regule de manera diferente la base gravable del producto nacional frente al importador “dado que se trata de dos supuestos distintos, no obstante que están enmarcados dentro de un mismo hecho gravable.” Así, según su criterio:

En esta modalidad de impuesto específico si bien es cierto que el hecho gravable es el consumo de cervezas, sifones y refajos, se debe precisar que la determinación del precio de venta al consumidor, que en principio constituye la base para su liquidación, responde a dos criterios distintos de determinación que por supuesto deben recibir un tratamiento desigual.

Frente al productor nacional, es claro que él está en capacidad de determinar de manera

uniforme el precio de venta de su producto, puesto que él mismo responde al valor que es asignado por el sujeto de la oferta y la demanda de productos similares elaborados en el país y su utilidad está determinada por la relación existente entre ese precio y el total de costos y gastos que fueron necesarios para su elaboración.

Ahora bien, frente a los productos importados dicho valor no es tan sencillo determinarlo dado que el porcentaje de comercialización que se agrega al bien al momento de su venta queda sujeto al arbitrio del importador que actúa como comercializador del mismo y que bien puede incrementarlo en un 10% para mejorar sus ventas o en un 70% como efecto vinculante con el consumidor, al que el precio alto le estaría garantizando la alta calidad del producto. En razón a que la base gravable debe ser determinada de manera uniforme frente a un mismo supuesto fáctico, el legislador decidió establecer que este elemento de la obligación tributaria, tratándose de productos extranjeros, estaría conformado por ‘...el valor en aduana de la mercancía, incluyendo los gravámenes arancelarios, adicionado con un margen de comercialización equivalente al 30%.’.

No obstante que se critica la determinación del margen de comercialización, se debe precisar que presumir un 30% de utilidad sobre el total del costo de introducción del producto al país es razonable. Además, es conveniente advertir que dicho margen de comercialización no fue determinado por el legislador al azar, ya que para estos efectos recibió asesoría de la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, encargada de realizar estudios en materia de impuestos territoriales, quien con fundamento en datos estadísticos demostró que en esta clase de actividades éste es el porcentaje promedio que se agrega al producto importado al momento de comercializarlo. De otra parte no puede pasarse por alto que la introducción de este criterio de determinación de la base gravable tuvo por objeto fortalecer las finanzas departamentales que son alimentadas con los recursos provenientes del recaudo del tributo, para quienes resultaba indispensable que existiera claridad y uniformidad en la liquidación y pago del impuesto frente a productos importados, pues no de otra forma, se concebía un efectivo control por parte de estas entidades territoriales sobre el cumplimiento de las obligaciones derivadas del impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos.

De acuerdo con lo anterior queda claro que el legislador al determinar los componentes de la base gravable en el consumo de cervezas, sifones y refajos de origen extranjero, no sólo tuvo

en cuenta diferencias objetivas que se advierten en la determinación del precio de venta entre productos nacionales y extranjeros, sino adicionalmente razones de política fiscal que se solicita a esa Honorable Corporación sean tenidas en cuenta al momento de analizar la constitucionalidad de los apartes acusados.

Finalmente, la ciudadana señala que el texto del parágrafo 2º del artículo 189 de la ley no es totalmente “claro en cuanto a la forma en que será aplicado a los sujetos pasivos responsables del recaudo del impuesto” pero considera que ese hecho “por sí mismo no conduce a que se declare su inexequibilidad, ya que bien puede el reglamento entrar a determinar el procedimiento que permita conocer cual es el promedio del impuesto al consumo que genera la venta de cervezas, sifones y refajos de producción Nacional y que va a constituir el límite por debajo del cual no podrán liquidar dicho impuesto los importadores.”

Concluye al respecto la ciudadana:

“Teniendo en cuenta que esta parte de la norma acusada no establece como obligación del importador el que deba determinar cual es el promedio del impuesto al consumo que generan los productos nacionales (cerveza, sifón y refajo) y que tampoco asigna dicha función a ningún ente, se debe concluir que dicho procedimiento deberá ser regulado a través de la modalidad de decreto reglamentario, puesto que es la única forma en que la norma podrá ejecutarse y, una vez se expida el Decreto correspondiente y se determine el procedimiento a seguir, podrá el accionante acudir a la jurisdicción contencioso administrativa, si es que aún considera que tal labor se le deja al importador y esto desconoce la Constitución. Pero en esta oportunidad no es dable que se produzca pronunciamiento sobre este punto en razón a que la norma no contiene el mandato que reconoce el accionante y de interpretarlo, se entraría a establecer conclusiones hipotéticas que igualmente producirían fallos fundamentados en supuestos no probados, lo cual riñe con la naturaleza de las sentencias de inconstitucionalidad que se deben fundamentar en hechos ciertos.”

4.2. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

El ciudadano Manuel Ávila Olarte, en representación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, interviene en el proceso para defender la constitucionalidad de la norma acusada.

Según su criterio, es necesario distinguir el hecho generador de un tributo o hecho gravable

y el momento de causación del mismo. Así, el hecho generador, “previsto como uno de, los elementos de la obligación tributaria por el artículo 338 de la Constitución Política, es el suceso que origina, que da nacimiento a la obligación tributaria.” En cambio, la causación del tributo “hace referencia al momento en que se hace efectivo el mismo”, lo cual no tiene que ver con el principio de la legalidad tributaria sino que es “una expresión del principio constitucional de la eficiencia tributaria”, por lo cual “puede la ley, sin que por ello se viole mandato constitucional alguno, establecer un momento de causación del tributo, que haga más eficiente el recaudo”. Por consiguiente, señala el interviniente, como hecho gravable y causación son fenómenos tributarios distintos “no existe obstáculo constitucional alguno para que los mismos correspondan desde el punto de vista temporal a momentos distintos.” Concluye entonces al respecto el ciudadano:

“Es esto anterior lo que sucede con el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos. Mientras que el hecho gravable lo constituye el consumo de tales bienes en el territorio nacional, la causación es distinta para los productores nacionales y para los importadores, como pasa a reseñarse:

Así, para los primeros, lo es el momento en que el productor los entrega en fábrica o planta para su distribución, venta o permuta en el país mientras para los segundos lo es el momento en que los mismos se introducen al país. El que la causación corresponda para productores nacionales e importadores a situaciones diferentes, es consecuencia de la naturaleza misma de las cosas, ya que una es la actividad de producción y otra la de importación.

En tal sentido el que como consecuencia de lo anterior, se establezcan dos bases gravables para los productores y para los importadores de los productos a los que refiere la disposición demandada, no viola de ninguna manera el principio constitucional de la igualdad.

De aceptarse el argumento del actor, se tendría que por ejemplo la base gravable del producto nacional tendría que ser el valor de aduana de la respectiva mercancía con la inclusión de gravámenes arancelarios, lo que va en contravía de la naturaleza misma de las cosas, pues las mercancías producidas por el productor nacional, no pasan por la aduana, pues no se está en presencia de una importación, sino de producción nacional que por obvias razones no debe ser importada.

Por tal razón, el que el hecho gravable para el impuesto sea el mismo, valga decir, para productores nacionales e importadores, no hace que la base gravable tenga que ser la misma, cuando el momento de causación del respectivo impuesto, sea distinto para uno y para otros.”

Luego el interviniente, con fundamento en varias sentencias de esta Corporación, estudia el alcance del principio de igualdad tributaria y señala que no es relevante que las bases gravables sean diferentes cuando establecen un impuesto “para sujetos pasivos esencialmente distintos”, como sucede en este caso, pues los unos son importadores y los otros productores nacionales. Eso significa, según el ciudadano, que tampoco hay vulneración del principio de progresividad pues “no es impuesto regresivo aquel que tome en cuenta las condiciones reales de una economía, tal como se hace en la disposición demandada, sino aquel que para nada tenga en cuenta la capacidad económica del sujeto pasivo del respectivo tributo, lo que no acontece tampoco.”

Finalmente, el ciudadano señala que en el Estado social de derecho, la libertad económica puede ser limitada por la intervención del Estado en general y, en particular, por el propio sistema tributario. Por ello considera que el establecimiento, por la norma impugnada, de un margen de comercialización del treinta por ciento para los importadores, no vulnera la libre competencia económica, pues “no pretende distorsionar las condiciones del mercado, a través del establecimiento de condiciones de desigualdad para los importadores, sino por el contrario, equiparar las condiciones en que, dentro de un régimen de libre competencia, concurre la producción nacional con la extranjera”. Concluye entonces el ciudadano:

“En efecto, mientras que en el caso de la producción nacional, el distribuidor compra el respectivo producto, incluyendo dentro del precio del mismo, el margen de ganancia que legítimamente pretende el productor en tal ejercicio económico, en el caso de la producción extranjera, las mercancías se introducen en el país, sin que en el territorio nacional, se haya generado un mayor valor para el importador, equivalente al margen de ganancia al cual se ha hecho referencia. Por tal razón, ese margen de comercialización, introducido como parte de la base gravable, pretende equiparar las condiciones de competencia entre estas dos clases de sujetos pasivos, productores e importadores, en el marco de la intervención estatal en la economía a través del sistema impositivo.”

V. INTERVENCIÓN CIUDADANA.

Según su criterio, aunque el hecho generador del impuesto para productores nacionales o importadores es el mismo (consumo en el territorio nacional de cervezas, sifones y mezclas de bebidas no alcohólicas), el momento de la causación del tributo es diverso, " pues en el caso de la producción nacional el impuesto se causa cuando el productor hace entrega de la mercancía en fábrica para su distribución, a tiempo que en el caso de productos extranjeros el gravamen se causa en el momento de la introducción al país". Y ello explica, según su criterio, la diferencia de la base gravable. Según sus palabras:

"El legislador ha considerado que el precio de venta del productor al distribuidor es una cifra que involucra la recuperación del costo de fabricación y distribución, así como la utilidad del fabricante, razón por la cual, al determinar la base en el caso de productos importados, ha estimado pertinente, ordenar que se compute el costo de la mercancía en la aduana, más los gravámenes arancelarios y un margen de comercialización, que estimó en un 30%, precisamente con el objeto de establecer una base gravable igualitaria entre el producto nacional y el producto importado.

Por consiguiente, lejos de violarse el principio de la igualdad consagrado en la Constitución, la disposición acusada está procurando mantener una igualdad entre los productos colombianos y los extranjeros, lo cual permite concluir que la norma acusada no solo no viola la Carta, sino que cumple adecuadamente con el precepto de igualdad y equidad en el tributo.

La circunstancia de que el legislador haya presumido una utilidad del 30% no implica inexequibilidad de la norma a juicio del Instituto, pues el legislador bien puede establecer presunciones legales y de derecho para la efectividad de sus mandatos, siempre y cuando que dichas presunciones se fundamenten en aquellos hechos que normalmente ocurren en la vida social."

Los intervenientes tampoco aceptan el argumento del demandante en relación con la capacidad de pago del sujeto importador, "ya que el impuesto de consumo, por su naturaleza misma, está destinado a ser repercutido por el importador o productor, razón por la cual la capacidad de pago es preciso examinarla en el sujeto consumidor de la mercancía y no en el sujeto responsable del pago del impuesto de consumo."

Finalmente, los ciudadanos señalan que si bien el actor “no hace consideración alguna sobre la posible violación del artículo 338 de la Constitución”, es necesario que la Corte, en ejercicio del control integral que debe ejercer, declare la inconstitucionalidad del segundo párrafo del artículo impugnado por violar ese artículo constitucional. En efecto, según su criterio:

Conforme al inciso 1º del artículo 338 de la Constitución Nacional, las leyes deben señalar ‘directamente’ las bases gravables y las tarifas de los impuestos, con el objeto de que la cuantía de los mismos resulte claramente consagrada en las normas legales que son su fuente jurídica.

Al ordenar el legislador que ‘en ningún caso el impuesto por los productos extranjeros será inferior al promedio del impuesto que se cause por el consumo’ de los productos colombianos, está abriendo la posibilidad de una indeterminación en la cuantía del tributo, ya que éste no dependerá de la base gravable y de la tarifa establecidas en la ley, sino de circunstancias de facto que se irán presentando periódicamente, en razón de los resultados arrojados por las estadísticas tributarias sobre liquidación del impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos.

Puede decirse en esta forma que la cuantía del impuesto, en determinados casos, no será el resultado de la aplicación de los elementos consagrados en la ley, sino de factores completamente extraños a la misma.

VI. DEL CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN.

El Procurador General de la Nación, Orlando Vázquez Velázquez, rinde el concepto fiscal de rigor y solicita a la Corte que declare la exequibilidad del aparte acusado del artículo 189 de la Ley 223 de 1995, con excepción del parágrafo 2º, frente al cual pide la inexequibilidad.

La Vista Fiscal comienza señalando que la Ley 223 de 1995 ha dado al impuesto a la cerveza el carácter de tributo nacional, cuyo producto se encuentra cedido a los departamentos y al Distrito Capital “en proporción al consumo de los productos gravados en sus jurisdicciones.” Es además un impuesto indirecto, pues no grava directamente la capacidad de pago del contribuyente sino hechos o actos “que constituyen una manifestación de dicha capacidad por parte de un sujeto indeterminado que a la postre soporta toda la carga impositiva al

adquirir un producto gravado."

Estas características del impuesto a la cerveza permiten, según el Procurador, desvirtuar los cargos del demandante. Así, si bien el hecho imponible es el mismo, no hay violación de la igualdad, pues "el período de causación del tributo es distinto para uno y otro caso, según lo indica la preceptiva 188 de la misma ley; así en el evento de los productos nacionales el impuesto nace cuando el productor hace entrega de la mercancía en la factoría para su distribución, mientras que para los extranjeros el gravamen tiene origen en el momento de su ingreso o introducción al territorio nacional". Por ello, señala la Vista Fiscal, "la existencia de dos bases gravables diferentes para productores e importadores, atendiendo al momento de causación del impuesto, no desconoce en absoluto el tuitivo constitucional de la igualdad." Además, agrega el Procurador, debido al fenómeno de la traslación y a la naturaleza indirecta del impuesto a la cerveza, "se puede deducir que quien soporta a la postre la carga fiscal es quien paga por la adquisición del producto gravado y no su importador o distribuidor."

Finalmente, el Ministerio Público señala que comparte la tesis de aquellos intervenientes que señalan que el parágrafo 2º es inexequible pues hace depender el monto del gravamen "de las fluctuaciones del mercado que recopile la estadística tributaria, con lo cual se viola el artículo 338 de la Constitución.

VII. FUNDAMENTO JURÍDICO

Competencia.

1- Conforme al artículo 241 ordinal 4º de la Constitución, la Corte es competente para conocer de la constitucionalidad de los apartes acusados del artículo 189 de la Ley 223 de 1995, ya que se trata de la demanda de un ciudadano contra una norma legal.

Igualdad tributaria y libertad del Legislador.

2- Según el actor, la norma impugnada viola la igualdad tributaria, pues establece una base gravable distinta y más alta para el impuesto a las cervezas importadas en relación con las nacionales, a pesar de que el hecho gravable es el mismo. Además, de esa manera se desconoce, según el demandante, el principio de equidad, pues no se tiene en cuenta que la

capacidad de pago de los importadores no tiene por qué ser mayor que la de los productores nacionales. Por el contrario, según la Procuraduría y los intervenientes, el artículo es exequible porque el momento de causación del impuesto es diferente para los importadores y los productores nacionales, lo cual justifica el establecimiento de distintas bases gravables. Además, según ellos, el problema de la capacidad económica del importador no es un tema relevante, pues el impuesto a la cerveza es indirecto y entonces opera el fenómeno de la traslación del gravamen al consumidor. Por lo anterior, entra entonces la Corte a examinar si la norma impugnada viola o no la igualdad y equidad tributarias.

2- Conforme a los criterios establecidos en anteriores decisiones, y en particular en la sentencia C-445/95, la Corte considera que en este caso el juicio constitucional de igualdad no puede ser muy estricto, pues en materia tributaria, el Legislador cuenta con una amplia libertad para establecer categorías y regulaciones diferenciadas. Por eso, esta Corporación considera que una regulación tributaria que no utilice criterios potencialmente discriminatorios (CP art. 13), ni afecte directamente el goce de un derecho fundamental, no viola el principio de igualdad si la clasificación establecida por la norma es un medio razonablemente adecuado para alcanzar un objetivo constitucionalmente admisible.

3- Ahora bien, en este caso, con el fin de racionalizar y fortalecer la eficiencia en el cobro del impuesto a la cerveza, sifones y refajos, la Ley 223 de 1995 establece una diferencia en la base gravable de los productores nacionales y los importadores. La Corte considera que en principio no se puede objetar que tal decisión del Legislador desconozca el principio de igualdad pues, como bien lo señala la propia ley y lo resaltan Vista Fiscal y los intervenientes, si bien el hecho generador es el mismo para productores e importadores, a saber el consumo en el territorio colombiano de tales productos (art. 186), el momento de causación es diverso. En efecto, el artículo 188 de esa ley señala que en el caso de productos nacionales, el impuesto al consumo de la cerveza se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo. En cambio, en el caso de productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país.

Por ende, si el momento de causación -esto es, cuando según la ley, se hace efectiva la obligación de pagar el tributo- es distinto, entonces es razonable que la ley establezca

también una forma de cálculo diverso de la base gravable, esto es, del valor de referencia sobre el cual se aplica la correspondiente tarifa impositiva.

4- Con todo, se podría objetar que la ley no puede establecer momentos de causación diferentes a un mismo tributo, pues el hecho gravable previsto por la norma tributaria es el mismo. La Corte no comparte tal criterio, pues en materia tributaria el Legislador tiene amplia libertad para definir los alcances y los elementos de los distintos tributos, como esta Corporación ya había señalado al precisar que “la Constitución no entra en el detalle de cómo se recaudan los impuestos decretados por el Congreso, porque ello sería contrario a la técnica jurídica”¹. Esto significa que el Legislador puede establecer que el impuesto se causa al ocurrir el hecho gravado, pero también puede la ley, dentro de ciertos límites, adelantar o aplazar la causación del tributo en relación con la realización material del hecho, sin que con ello se desconozca la Constitución. Así, en determinados momentos, razones de eficiencia tributaria en la recaudación, que tienen fundamento constitucional expreso (CP art. 363), pueden aconsejar un adelanto de la causación con respecto a la realización del hecho gravable, por lo cual la Corte ha reconocido que tales técnicas legislativas no violan per se la Carta, por lo cual la Corporación ha declarado exequibles los mecanismos de extinción anticipada de la obligación tributaria -como las retenciones y los anticipos- por considerar que encuentran amplio sustento en el principio de eficiencia tributaria (CP art. 363)².

En ese orden de ideas, en ningún lugar la Constitución exige que el momento de causación de un impuesto sea idéntico para todos los sujetos gravados, por lo cual, como bien lo señala uno de los intervenientes, el Legislador tiene la facultad de establecer distintos momentos de exigibilidad de la obligación tributaria, siempre y cuando esa diferenciación tenga fundamentos objetivos y razonables en términos de la política tributaria o económica del Estado.

5- La Corte considera que en este caso el tratamiento legislativo se ajusta a los anteriores parámetros de constitucionalidad. Así, si bien el hecho gravado es el consumo, lo cierto es que la causación no coincide con tal hecho pues, por razones de recaudo, ocurre en otros momentos, tanto para el productor nacional como para el importador. Y esa distinción, si bien no es obligatoria, es legítima, pues no es arbitrario que el impuesto para el producto nacional se cause a la entrega en fábrica, mientras que para el producto extranjero se cause a su entrada al país, pues en ambos casos, es el inicio del proceso de distribución para el

consumo. Además, según lo señalan los intervenientes, de esa manera se permite un mejor y más eficiente cobro de este impuesto a los productos importados, objetivo de política económica que es constitucionalmente legítimo.

Siendo ello así, entonces tampoco viola la igualdad que la ley establezca dos sistemas de cálculo distintos para la determinación de la base gravable, a saber, para la producción nacional, el precio facturado a los expendedores en la capital de departamento en donde se encuentra la fábrica, mientras que para los importadores es el precio CIF de importación, más aranceles, adicionado por un margen de comercialización del treinta por ciento. Se trata pues de un margen de comercialización presumido por la ley, pero que no por ello es inconstitucional, pues esta Corporación ya había aceptado la legitimidad de las presunciones en el campo tributario. Dijo entonces la Corte:

Consagración de presunciones. Se trata de un recurso obligado de la legislación tributaria para establecer hechos cuya prueba puede ser más fácilmente suministrada por el contribuyente, como quiera que la obtención directa y singular de la respectiva información sería demasiado costosa y difícil para la Administración. Las presunciones ordinariamente se basan en índices externos y globales de actividad económica o de frecuencia en la verificación de un hecho, socialmente convalidados. Según la naturaleza de la presunción y la política fiscal que la anime, ella puede o no admitir prueba en contrario. En todo caso, el establecimiento de presunciones se ha mostrado efectivo para dificultar el ejercicio de ciertas modalidades de evasión y elusión fiscales y abarcar en el universo de contribuyentes y rentas, categorías de contribuyentes y tipos rentas esquivas a su inclusión con grave desmedro de la equidad tributaria³.

Además, esta presunción no parece arbitraria, si se tiene en cuenta que de esa manera se pretende equilibrar el valor declarado de un bien importado en puerto, con el precio al detallista de una cerveza nacional ya colocada en el punto de expendio. En efecto, el precio de la cerveza nacional ya incluye el margen de ganancia del productor, y no tiene grandes costos de transporte y distribución, pues es el facturado a los expendedores en la capital del departamento en donde esta situada la fabrica. En cambio, a la cerveza importada es necesario adicionarle los márgenes de utilidad del importador, así como los fletes de reparto, que son los componentes usuales del precio de venta al detallista del producto importado. No es pues una presunción legal arbitraria pues, según lo señala uno de los intervenientes,

diversos estudios estadísticos de la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público han concluido que en esta clase de actividades éste es el porcentaje promedio que se agrega al producto importado al momento de comercializarlo.

6- La Corte también coincide con los intervenientes en que el argumento del actor relativo a la capacidad económica de los importadores no es relevante, pues por ser el impuesto a la cerveza indirecto, el gravamen se traslada al consumidor. Por ello la doctrina suele distinguir entre sujeto pasivo de iure y sujeto pasivo de facto o socioeconómico. Así, el primero es quien tiene la obligación de pagar el impuesto, mientras que el segundo es quien efectivamente soporta las consecuencias económicas del mismo. En los tributos directos, como el impuesto a la renta, en general ambos sujetos coinciden, pero en cambio, en los impuestos indirectos, como el presente impuesto al consumo, el sujeto pasivo de iure no soporta económicamente la contribución, pues traslada su costo al consumidor final. Por consiguiente, en este tipo de tributos, no es relevante constitucionalmente la capacidad de pago de los importadores y productores, a pesar de ser los responsables del impuesto, pues no son ellos quienes soportan realmente la carga tributaria, la cual es trasladada al usuario⁴.

Por todo lo anterior, la Corte considera que el inciso demandado no viola la igualdad ni la equidad tributaria pues trata de manera diferente a importadores y productores nacionales pero con bases razonables, dentro de la amplia libertad legislativa en este campo. Y tampoco se puede considerar que es una disposición que vulnere la libertad económica pues, como bien lo señalan los intervenientes, no pretende distorsionar las condiciones del mercado, a través del establecimiento de condiciones de desigualdad para los importadores, sino por el contrario, equiparar las condiciones para que compitan la producción nacional con la extranjera.

El parágrafo 2º del artículo 189 de la Ley 223 de 1995.

7- La otra norma impugnada, el segundo parágrafo de este mismo artículo, ordena que “en ningún caso el impuesto pagado por los productos extranjeros será inferior al promedio del impuesto que se cause por el consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, según el caso, producidos en Colombia.” Teniendo

en cuenta que la tarifa de este impuesto a la cerveza es siempre el 48%, este parágrafo establece que si la base gravable del importador -calculada según la formula anteriormente estudiada- es menor al promedio de las bases gravables nacionales, entonces el importador deberá asumir como base gravable tal promedio. La norma está entonces estableciendo un valor mínimo de referencia para la determinación de la base gravable, lo cual plantea dos problemas. De un lado, la legitimidad misma de la existencia de un valor de referencia de ese tipo y, de otro lado, si de esa manera se podría estar violando la legalidad del tributo por la eventual indeterminación de la base gravable.

Legitimidad de las bases gravables mínimas de referencia.

8- En principio, la Corte no encuentra ninguna objeción al establecimiento de bases gravables mínimas de referencia, dentro de márgenes de razonabilidad, pues pueden existir importantes razones tributarias, o incluso de política económica general, que las justifiquen. Así, en los casos de productos importados, esas bases mínimas pueden tener al menos tres finalidades constitucionalmente legítimas. De un lado, pueden constituir mecanismos de protección de la industria nacional, objetivo que encuentra sustento en la dirección general de la economía por el Estado, pues de esa manera se busca dar pleno empleo a los recursos humanos en el país (CP art. 334). Igualmente, con tal mecanismo, se puede buscar evitar prácticas de elusión y evasión tributarias debido a fenómenos de subfacturación, a fin de fortalecer la eficiencia del recaudo de los impuestos (CP. 363), pues es indudable que las autoridades colombianas tienen mayor dificultad para controlar los costos reales de los bienes producidos en otros países. Finalmente, y en íntima relación con lo anterior, ese control de los fenómenos de subfacturación es también un instrumento para combatir prácticas de competencia desleal que podrían afectar la industria nacional, lo cual es una expresión del deber del Estado de garantizar una competencia leal y transparente entre los agentes económicos (CP art. 333).

9- A pesar de lo anterior, y como lo sugieren algunos de los intervenientes, podría argumentarse que estas bases mínimas de referencia son presunciones que pueden violar la equidad y la seguridad tributarias, pues la determinación efectiva de la base gravable no depende en ultima instancia de la ley, ni de los hechos económicos imputables al propio sujeto pasivo del impuesto, sino de elementos que son extraños a su conducta. La Corte no desconoce esa situación pues es indudable que las presunciones y las bases mínimas de

referencia pueden implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva, esto es, al hecho económico del contribuyente que expresa su capacidad económica, que es lo que en principio la ley pretende gravar de manera igualitaria al definir un hecho generador de un impuesto. Sin embargo, esta Corporación ya había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, como los mencionados en el párrafo precedente, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, tales principios se predicen del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico. Así, ha dicho al respecto la Corte que “la ideal coexistencia de equidad y eficiencia, no siempre se puede traducir con exactitud en la realidad normativa y en la praxis, en las cuales una ganancia en equidad puede tener un costo en eficiencia y un incremento de ésta derivar en pérdida en aquélla”, por lo cual es posible favorecer un principio incluso afectando el otro, sin que ello sea inconstitucional “hasta el punto en que, atendidas las circunstancias históricas, un sacrificio mayor carezca de razonabilidad”⁵.

10- En este caso, la Corte considera que la construcción de esa base mínima de referencia se justifica no sólo por los objetivos tributarios y de política económica ya señalados sino, además, porque la propia ley excluye los envases del cálculo de la base gravable, lo cual puede permitir una sobrevaloración del envase, con la consecuente subvaloración del líquido, que al ser la base imponible, implica unos impuestos subestimados, con el correspondiente detrimento de los fiscos departamentales, que son en últimas los beneficiarios de este impuesto al consumo. Además, por tratarse de un impuesto indirecto, no se puede argumentar que se viola la equidad tributaria, por no tener en cuenta los costos reales del importador (sujeto pasivo de iure), por cuanto, como ya se indicó, el responsable jurídico del impuesto traslada integralmente el peso del gravamen al consumidor, quien es en última instancia el sujeto pasivo de facto o socioeconómico del impuesto.

Por ello la Corte considera que la medida es en sí misma constitucionalmente admisible, y entra entonces a estudiar si el parágrafo impugnado respeta el principio de predeterminación de los tributos.

La indeterminación de la base gravable.

11- La predeterminación de los tributos está articulada al principio de representación popular en materia tributaria y es garantía de las personas establecida en el artículo 338 de la Carta.

Según tal principio únicamente los órganos de representación popular plural pueden establecer los impuestos. Además, hay unos elementos mínimos que debe contener el acto jurídico que impone la contribución para poder ser válido. Así, la Carta ordena que tal acto debe señalar los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, así como los hechos, las bases gravables y las tarifas. Esta Corporación ha señalado que tales principios tienen un objetivo democrático esencial, ya que fortalecen la seguridad jurídica y evitan los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución para ser válido debe ser obra de un cuerpo representativo y debe fijar, con base en una discusión democrática, los elementos esenciales del tributo⁶.

12- Ahora bien, cuando se estudia el parágrafo impugnado de manera aislada, y como bien lo señalan algunos de los intervenientes y la Vista Fiscal, se pueden constatar algunas indeterminaciones en la base gravable. Así, la norma no precisa directamente si se trata de un promedio simple entre las distintas marcas de cervezas nacionales o un promedio ponderado con base en la cantidad de consumo de cada una de ellas, lo cual tiene notables consecuencias sobre el cálculo. Tampoco queda claro quién determina oficialmente esa base gravable de referencia, ni por medio de cuál procedimiento. Finalmente, no es claro cómo se aplica temporalmente la medida, esto es, si el promedio ponderado es el del mismo mes en que ocurre la importación -pues según el artículo 191 de la Ley 223 de 1995, este impuesto al consumo tiene un período gravable mensual- o el del mes o los meses precedentes.

13- Esta falta de precisión genera en apariencia una indeterminación de la base gravable, pues el importador no puede conocer previamente y con exactitud su valor, lo cual puede afectar la constitucionalidad de la medida. Con todo, podría argumentarse que en la medida en que este impuesto es cedido a los departamentos, según lo establece el artículo 185 de esa misma ley, no habría objeción constitucional a la indeterminación de la base gravable, la cual podría ser determinada por la correspondiente ordenanza departamental. Esta Corte ha aceptado que, en tratándose de impuestos territoriales, la ley que los autoriza o los crea puede, dentro de ciertos marcos, delegar en el cuerpo representativo de la correspondiente entidad territorial, la precisión final de los elementos del tributo. En efecto, la Constitución señala con claridad que no es sólo la ley sino también los acuerdos y las ordenanzas quienes deben y pueden fijar directamente los elementos del tributo (CP art. 338), por lo cual no tiene

por qué ser exhaustiva en este aspecto la norma legal que autoriza o crea una contribución fiscal territorial, ya que lo que interesa esencialmente a la Carta es que los elementos del tributo sean en última instancia fijados por un cuerpo representativo, y no por el ejecutivo singular, debido al viejo pero no por ello menos importante principio, según el cual, no puede haber “impuestos sin representación”. Con base en tales criterios, esta Corporación declaró la exequibilidad de la sobretasa a la gasolina, a pesar de que la ley que la autorizaba no determinaba con exactitud el sujeto pasivo, ya que consideró que el acuerdo municipal podía fijar ese elemento del tributo, pues se trata de un impuesto territorial⁷. Igualmente, en reciente sentencia, a pesar de la indeterminación de las normas legales que lo creaban, la Corte declaró la exequibilidad del impuesto a las rifas, que es un impuesto de propiedad de los municipios, por lo cual el acuerdo municipal puede precisar, dentro del marco de la ley, los elementos faltantes del tributo⁸. Dijo entonces esta Corporación:

A juicio de la Corte, los elementos requeridos para la fijación de las contribuciones fiscales o parafiscales, pueden estar determinados no sólo en la ley sino también en las ordenanzas departamentales o en los acuerdos municipales, de manera que al no señalar el legislador directamente dichos elementos, bien pueden en forma directa hacerlo las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales o Municipales, como se desprende del contenido e interpretación del mismo texto constitucional -artículo 338 CP.-, que claramente dispone que “la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos”, lo que indica que la atribución de los entes territoriales para la fijación de los elementos mencionados, la concede el mismo ordenamiento superior en el precepto constitucional enunciado.

14- Sin embargo, los anteriores criterios jurisprudenciales no son aplicables en este caso, pues si bien el impuesto al consumo a la cerveza es cedido a los departamentos y al Distrito Capital, en proporción al consumo en sus jurisdicciones respectivas, lo cierto es que se trata de un impuesto nacional, según lo determina el artículo 185 de la propia Ley 223 de 1995, por lo cual la definición de sus elementos esenciales corresponde exclusivamente a la ley. Es más, el artículo 193 de esa misma ley prohíbe a las asambleas y al concejo distrital expedir reglamentaciones sobre este impuesto, pues se busca la existencia de una normatividad única nacional.

Interpretación sistemática del párrafo y determinación de la base gravable mínima de

referencia.

15- El anterior análisis ha mostrado que existen problemas de indeterminación de la base mínima de referencia, que aparentemente sólo pueden ser completados por un reglamento presidencial, lo cual desconocería el principio constitucional de que los elementos del tributo son fijados por los cuerpos de representación popular (CP art. 338). ¿Implica lo anterior la automática inconstitucionalidad de la norma? Para responder a ese interrogante es necesario recordar que esta Corporación ha señalado al respecto:

Las leyes tributarias, como cualesquiera otras, puede suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación, lo cual no puede de suyo acarrear su inexequibilidad. Sin embargo, si éstos se tornan irresolubles, por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan en definitiva ser los elementos esenciales del tributo, se impone concluir que los mismos no fueron fijados y que, en consecuencia, la norma vulnera la Constitución. Toda persona está obligada a pagar los tributos que la ley le imponga, pero la ley no puede exigirlos si ella no atina a decir - en general - quién lo debe hacer y por qué (subrayas no originales)⁹.

Ahora bien, la Corte considera que en este caso los problemas interpretativos no son invencibles, pues si bien la base gravable mínima de referencia es en apariencia indeterminada, ella es perfectamente determinable. En efecto, una interpretación sistemática de la ley de la cual hace parte permite establecer con exactitud su alcance.

Así, si bien el parágrafo no establece de manera expresa si el promedio es simple o ponderado, lo cierto es que el único que se ajusta a la finalidad perseguida por la disposición es el promedio ponderado, ya que sólo este calculo refleja de manera adecuada las condiciones del mercado en el país. Para ello conviene recordar que la norma busca proteger a la industria nacional y evitar fenómenos de evasión y subfacturación. Por ello, la base mínima de referencia, si quiere cumplir tal cometido, debe reflejar la situación real del mercado del país, lo cual únicamente se logra con un promedio de los precios de las distintas marcas, pero ponderado en proporción a su consumo. En efecto, un promedio simple puede verse alterado, por ejemplo, por la introducción de cervezas nacionales de alto precio pero de escaso consumo, con lo cual la base mínima de referencia no cumpliría la función que la

norma pretende adscribirle, pues no reflejaría las condiciones promedio reales del mercado.

Igualmente, en la medida en que el artículo 193 de la propia ley 223 de 1995 señala que debe haber una normatividad única del impuesto al consumo de cerveza para todo el país, y prohíbe a las entidades territoriales reglamentar este tributo, se concluye que, conforme a lo ordenado por la propia ley, corresponde a las autoridades tributarias nacionales establecer oficialmente el mencionado promedio.

Por último, si bien existe en apariencia una ambigüedad en torno al período que se debe tener en cuenta para fijar el promedio, una interpretación sistemática de la regulación global de este impuesto permite establecer que se trata del promedio de los impuestos liquidados al menos en el mes anterior, esto es, los promedios de los precios que se dieron al menos dos meses antes de la importación, por las siguientes tres razones: de un lado, porque el período gravable de este impuesto es mensual. De otro lado, porque, conforme a la Carta, los impuestos no pueden ser retroactivos (CP arts 338 y 363), por lo cual un impuesto que tenga un período, sólo puede aplicarse a partir del siguiente período en que han sido fijados sus elementos. No puede entonces tomarse en cuenta el promedio del mismo mes en que han sido importados los productos gravados. Y, en tercer término, porque el impuesto de los productos nacionales se paga así (art. 191 de la ley 223/95): cuando se vence un mes, dentro de los quince días del mes siguiente, los responsables efectúan su declaración de los despachos efectuados en el mes anterior. Por ende, para no incurrir en retroactividad, el promedio establecido tiene que ser al menos el de los precios de las cervezas vendidas dos meses antes de la correspondiente importación.

Así precisado el sentido del párrafo, la Corte considera que el mismo no viola la predeterminación del tributo, pues la autoridad administrativa no puede fijar discrecionalmente la base gravable de referencia sino que únicamente se limita a efectuar el cálculo establecido por la propia ley. En efecto, esta base de referencia depende de hechos objetivos relacionados con los precios y el consumo de cerveza nacionales, de tal suerte que, una vez remitidas las liquidaciones privadas de los productores nacionales, la autoridad se limita a efectuar un cálculo con resultado único. No tiene entonces ninguna discrecionalidad. Finalmente, en todos los casos, el importador podrá conocer, con antelación a su operación económica, esa base mínima de referencia, con lo cual queda a salvo la seguridad jurídica

tributaria.

VIII. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional de la República de Colombia, en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

Declarar EXEQUIBLES el inciso tercero y el parágrafo 2° del artículo 189 de la ley 223 de 1995 según lo señalado en esta sentencia.

Cópíese, notifíquese, comuníquese, cúmplase e insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional.

CARLOS GAVIRIA DÍAZ

Presidente

JORGE ARANGO MEJÍA

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO

Magistrado

Magistrado

HERNANDO HERRERA VERGARA

ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO

Magistrado

Magistrado

FABIO MORÓN DÍAZ

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1Corte Constitucional. Sentencia C-421/95. MP Jorge Arango Mejía. Consideración jurídica sexta

2 Sentencia C-445/95. MP Alejandro Martínez Caballero. Fundamentos Jurídicos 4 a 10.

3Sentencia C-015/93. MP Eduardo Cifuentes Muñoz. Fundamento Jurídico No 4.

4En el mismo sentido, ver sentencia C-094/93 MP José Gregorio Hernández Galindo

5Sentencia C-015/93 Fundamento Jurídico No 4

6Ver, entre otras, las sentencias C-084/95. Fundamento Jurídico No 11 y C-253/95.

7Sentencia C-084/95

8Sentencia C-537 de 1995. MP Hernando Herrera Vergara.

9Sentencia C- 253/95 MP Eduardo Cifuentes Muñoz.