C-414-94

Sentencia No. C-414/94

CONSORCIO

El Estatuto de contratación permite que los consorcios y las uniones temporales puedan contratar con el Estado, lo cual significa que la ley les reconoce su capacidad jurídica a pesar de que no les exige como condición de su ejercicio, la de ser personas morales. El consorcio es una figura propia del derecho privado, utilizado ordinariamente como un instrumento de cooperación entre empresas, cuando requieren asumir una tarea económica particularmente importante, que les permita distribuirse de algún modo los riesgos que pueda implicar la actividad que se acomete, aunar recursos financieros y tecnológicos, y mejorar la disponibilidad de equipos, según el caso, pero conservando los consorciados su independencia jurídica.

LEY-Unidad de materia

Cuando la Constitución expresa que todo proyecto de ley debe referirse a una misma materia, proscribe una práctica viciosa que ha consistido en introducir durante la discusión del respectivo proyecto, temas ajenos al de su contenido para satisfacer intereses que no se avienen con la materia de la futura ley. Un tema no se aviene con la materia de un proyecto de ley, cuando al examinarse dentro del contexto global de aquél, resulta como una especie de "cuerpo extraño" que invade sin explicación su contenido, es decir, el asunto específico en regulación. No tienen esa connotación, por lo mismo, aquellos temas, que sin ser esenciales de la cuestión principal objeto de regulación por el proyecto, establecen cierta relación o conexidad con la materia del proyecto en discusión.

CONSORCIO-Obligación tributaria/UNION TEMPORAL-Obligación tributaria

Los hechos y las bases gravables de la obligación tributaria para los consorcios y las uniones temporales, quedaron perfectamente delimitados y precisados en la ley al remitirse su responsabilidad tributaria al de las sociedades, que como se ha establecido, está unificado para todos los fines impositivos y no da pie, por lo mismo, a posibles imprecisiones en el manejo y determinación de las obligaciones en materia de impuestos de los referidos

consorcios y uniones temporales.

REF. EXPEDIENTES ACUMULADOS D-516 Y D-523.

TEMA:

Los consorcios y uniones temporales como sujetos pasivos de obligaciones tributarias.

ACTORES:

CAMILO ERNESTO RAMIREZ, GASPAR CABALLERO S. Y MARCELA ANZOLA GIL.

ANTONIO BARRERA CARBONELL.

Aprobada en Santafé de Bogotá, D. C., a los veintidós (22) días del mes septiembre de mil novecientos noventa y cuatro (1994).

I. ANTECEDENTES.

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad los ciudadanos CAMILO ERNESTO RAMIREZ BAQUERO, de una parte, y GASPAR CABALLERO SIERRA y MARCELA ANZOLA GIL, de otra, demandaron ante esta Corporación la inexequibilidad del artículo 7 parágrafo 2 de la ley 80 de 1993.

II. NORMA ACUSADA.

A continuación se transcribe la norma demandada, resaltando la parte impugnada por los actores:

“Artículo 7. De los Consorcios y Uniones Temporales.

(…)

Parágrafo 2. Para efectos impositivos, a los consorcios y uniones temporales se les aplicará el régimen previsto en el Estatuto Tributario para las sociedades pero, en ningún caso, estarán sujetos a doble tributación”.

III. LAS DEMANDAS.

A. EXPEDIENTE D – 516.

El ciudadano CAMILO ERNESTO RAMIREZ BAQUERO, considera que la norma impugnada es violatoria de los artículos 158, 169 y 338 de la Constitución Política, por las siguientes razones:

Se refiere en primer término el actor al principio de legalidad de los tributos que está expresamente consagrado en el art. 338 de la Carta, el cual exige la determinación directa de los elementos que configuran la obligación tributaria (es decir que la norma que establezca el tributo, allí mismo señale tales elementos), sin que sean válidas disposiciones que conduzcan a la aplicación de normas tributarias por remisión para el establecimiento de un impuesto.

La norma del art. 338 resulta violada por el segmento normativo acusado, dado que se aplican por remisión a los consorcios y a las uniones temporales los preceptos tributarios establecidos para las sociedades, que regulan los artículos 12, 13 y 14 del Estatuto tributario en relación con el impuesto sobre la renta para las sociedades de responsabilidad limitada y asimiladas y anónimas y asimiladas.

En segundo lugar, el demandante acusa de inconstitucional el parágrafo 2 del art. 7o. por falta de unidad de materia en la ley de la cual forma parte.

Destaca la demanda de una parte, el hecho de que, al decir de la Constitución, "todo proyecto de ley debe referirse a una misma materia y serán inadmisibles las disposiciones o modificaciones que no se relacionen con ella" (C.P. 158); y luego advierte en los términos del artículo 169 de la Carta, "el título de las Leyes deberá corresponder precisamente a su contenido".

Y anota el demandante a modo de explicación del cargo lo siguiente:

"En tratándose de estatutos especiales expedidos por mandato constitucional, como lo es el General de Contratación de la Administración pública, es claro que las disposiciones no pueden versar sino sobre la misma materia. En este Estatuto de Contratación, la materia, por supuesto, no debe ser otra que las facultades de la Administración Pública en la celebración de contratos y el control de su posterior ejecución, así como los derechos de los particulares

involucrados en tales relaciones jurídicas".

"Es decir, que son las relaciones contractuales de la administración las que deben ser aquí objeto de regulación, y no las relaciones de los contratistas con el Estado por vínculos no contractuales, como el tributario".

". La norma acusada, sin embargo, es de carácter tributario, pues prescribe 'Para efectos fiscales... ' la aplicabilidad de normas del Estatuto Tributario a ciertos contratistas del Estado, con el objeto de establecerlos como nuevos contribuyentes del impuesto sobre la renta".

"Es decir que el precepto está regulando una relación jurídica tributaria, diferente por tanto de la que es propia de un Estatuto de Contratación Pública".

B. EXPEDIENTE D – 523.

Los ciudadanos GASPAR CABALLERO SIERRA y MARCELA ANZOLA GIL, demandaron el mismo parágrafo del artículo 7 de la ley 80 de 1993, al considerar que se violan los artículos 158, 338 y 154 inciso 4 de la Carta Política, con base en consideraciones similares en lo que atañe con la legalidad del tributo, la unidad de materia y el señalamiento de los elementos de la obligación tributaria. No obstante la Corte para ilustrar su criterio destaca los siguientes apartes de su demanda:

" El parágrafo segundo del artículo 7 de la ley 80 de 1993 contradice abiertamente el artículo 338 de la Constitución Política, en cuanto este exige 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. Pues bien, el precepto legal acusado de inconstitucionalidad no cumple con estas exigencias, ya que tan sólo se limita a indicar de manera genérica, imprecisa e imposible de aplicar, que a los consorcios y uniones temporales se les aplicará el régimen previsto en el Estatuto Tributario para las sociedades, pero sin indicar el tipo preciso de sociedad, puesto que la ley comercial diferencia los siguientes tipos de sociedades: colectiva, en comandita simple y por acciones, de responsabilidad limitada y anónima".

(....)

"El parágrafo segundo del artículo 7 de la ley 80 de 1993, hace referencia simplemente a sociedades, sin determinar a que tipo de sociedades se debía asimilar el consorcio, causando

confusión cuando se trate de la aplicación e interpretación de la norma".

"Al faltar una determinación de los impuestos a que se refiere a la norma impugnada, así como el tipo preciso de sociedad a la que se debe asimilar el consorcio, se viola el artículo 338 de la Constitución Política que establece que la ley, las ordenanzas y los acuerdos deberán fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. Factores que no fueron determinados en la referida norma, por las razones expuestas".

(….)

"De igual manera se contravino el artículo 154 inciso 4 de la Carta Política que establece que los proyectos de ley relativos a los tributos iniciarán su trámite en la Cámara de Representantes. Norma que fue reglamentada mediante el artículo 143 de la Ley 5 de 1992, en los siguientes términos:

"Los proyectos de ley relativos a atributos y presupuesto de rentas y gastos serán presentados en la Secretaría de la Cámara de Representantes …".

"En otros términos, los proyectos de ley relativos a tributos tienen un trámite especial, que no se observó en este caso, como quiera que la norma en mención tuvo origen en el ámbito de un proyecto de ley que no hacía referencia a tributación y a través de un procedimiento diverso al establecido en la Constitución y la ley, reviviéndose así una práctica que ya se creía desterrada con el artículo 158 de la Constitución de 1991".

IV. INTERVENCION DE LA DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

La ciudadana Elizabeth Whittigham García, interviniente en favor de la DIAN, coadyuva las pretensiones de los demandantes en lo relativo a la declaratoria de inconstitucionalidad del aparte del precepto acusado, con base en los siguientes argumentos:

Expone de manera detallada la ciudadana interviniente la evolución normativa referente a los consorcios (ley 75 de 1986, art. 34; decreto 624 de 1989, Estatuto Tributario, artículo 13, inciso 3o.; ley 49 de 1990, art. 83; decreto 836 de 1991, artículo 33; ley 80 de 1993, art. 7o. parágrafo 2o.) y a modo de conclusión expone lo siguiente:

“Incurre así la norma en violación directa al mandato constitucional contenido en el artículo 338 de la Carta Política, por las mismas razones expuestas en la sentencia de julio 2 de 1987 proferida por la Corte Suprema de Justicia, toda vez que señala un sujeto pasivo indefinido y susceptible de aplicación analógica”.

“Efectivamente, de acuerdo al Estatuto Tributario las sociedades son sujetos pasivos de impuesto de renta, pero para el efecto se estableció un tratamiento diferencial, cuando se trate de sociedades anónimas y asimiladas o sociedades limitadas y asimiladas, señalándose en cada caso, artículos 13 y14 cuales son las sociedades asimiladas o anónimas y cuales limitadas”.

“Dentro de esta enunciación no se incluyen los consorcios, porque como lo dijera la Corte en la sentencia referida, los consorcios no son sociedades, sino una forma contractual”.

“2. La disposición acusada implica una derogación tácita del articulo 33 del decreto 836 de 1991, en cuanto exige aplicar a los consorcios el régimen impositivo contenido en el Estatuto Tributario y advierte que no estarán sujetos a doble tributación. Aunque esta advertencia resulta abiertamente contradictoria a la política fiscal adoptada respecto de la doble tributación desde la expedición de la Ley 75 de 1986, se advierte ademas, que de la aplicación de la norma acusada en las circunstancias anotadas, implicaría que la ley estaría obligando al ejecutivo a expedir un decreto reglamentario que permita la definición precisa de los consorcios como sujetos pasivos del impuesto de renta, determinación que incurre en violación directa al numeral 11 del articulo 189 de la Constitución Política, que prescribe el ejercicio de la facultad reglamentaria para la cumplida ejecución de las leyes”.

V. INTERVENCION DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION.

Mediante escrito de fecha mayo 17 de 1994, el señor Procurador General de la Nación solicitó a esta Corporación declarar exequible el parágrafo 2o. del articulo 7 de la ley 80 de 1993.

En orden a sostener su pretensión, el señor Procurador hace una exposición detallada de la figura del consorcio, su naturaleza jurídica y el tratamiento de que ha sido objeto para concluir asi:

“Es claro entonces, que a ambas figuras se les otorgó capacidad legal para celebrar

contratos en el contexto de las preceptivas de la Ley 80, tal como se desprende de las motivaciones dadas por el legislador al justificar el establecimiento de la capacidad legal:

En torno al tema de la violación por la norma demandada del principio de unidad de materia que exige la Constitución en los proyectos de ley, señala la Procuraduría:

" Por estas consideraciones, y a la luz de la jurisprudencia citada, consideramos que la remisión al Estatuto Tributario que hace la norma acusada, simplemente completa el tratamiento que se quiso dar a la materia consorcial y, por lo tanto, no aparecen vulnerados los artículos 158 ni 154 de la Carta Política".

En cuanto al cargo de la demanda referente a la falta de definición del sujeto pasivo de la obligación tributaria, el señor Procurador se pronunció asi:

"En desacuerdo con los actores, consideramos que sí hubo definición del sujeto pasivo y de su forma de tributar. Veamos:

1. La utilidad de la norma y su correcta interpretación, a la luz del articulo 338 constitucional, consiste en entender que los consorcios, claramente identificados como sujetos pasivos y a quienes se les puede ahora atribuir la realización de determinado hecho imponible, tendrán el mismo régimen tarifario que el Estatuto Tributario contempló para las sociedades. Y ello es así, en tanto que el consorcio no podía aparecer asimilado a las sociedades en todos sus demás aspectos, porque demostrado ha quedado que por su naturaleza, objetivos y configuración, los consorcios y la uniones temporales son entes atípicos que ni siquiera hacen surgir una nueva persona jurídica. Una vez hecha la ficción del consorcio como sujeto con capacidad legal y tributaria, (arts. 6 y 7 de la Ley 80 de 1993) sólo podía el legislador asimilarlos por lo que tienen en común a las sociedades comerciales que aparecen en el Estatuto Tributario, y ello es, en el impuesto a la renta, a una tarifa única del 30% (art. 240 y 248-1 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por la ley 6a. de 1992). Entendido así, la exigencia de los actores en el sentido que debió calificarse a qué sociedad se refería, no era necesaria".

"Obviamente, los consorcios serán sujetos pasivos de las obligaciones impositivas relativas a los demás impuestos (ventas, timbre, retención en la fuente) cuando en sus actuaciones se verifiquen los supuestos de hechos previstos en la ley como generadores de los mismos".

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL.

1. Competencia.

Es competente la Corte Constitucional, por tratarse de una acción de inconstitucionalidad instaurada contra parte de una disposición legal, según los términos del artículo 241-4 de la Constitución Política.

2. La ley 80 y la contratación estatal con los consorcios y las uniones temporales.

El parágrafo acusado hace parte del art. 7o. de la ley 80 de 1993, nuevo estatuto de contratación de la Administración Pública, y según su preceptiva, se eleva a la categoría de sujetos pasivos de impuestos a los consorcios y las uniones temporales, figuras a las cuales se les reconoce capacidad para contratar con las entidades estatales.

Se ha discutido en la doctrina sobre la identidad jurídica de las uniones temporales y los consorcios, y a éstos últimos se los suele asimilar a la figura del "joint venture" del derecho americano o al "peternish" de los ingleses, y no pocos al de una sociedad de hecho por las informalidades que rodean su organización jurídica .

En nuestro régimen legal, la capacidad es la aptitud que se tiene para ser sujeto de relaciones jurídicas, es decir, para realizar sin el ministerio de otra persona, actos con efectos válidos en la esfera del derecho, y si bien esa habilitación se vincula con la noción de persona, hasta el punto que toda persona, en principio, es capaz, salvo lo que en contrario disponga la ley, no es requisito necesario ser persona para disponer de capacidad jurídica.

La identificación de los sujetos tributarios, en los casos señalados, surge por razón de los fines de sus actividades, objetivamente consideradas y de la relativa autonomía funcional con que operan. La ausencia de personería, por lo mismo, no supone una dificultad para identificar a estos sujetos especiales pasivos del tributo.

De los contenidos de la ley 80 resultan confirmadas las aseveraciones precedentes. El artículo 6o. autoriza para contratar con las entidades estatales a "..las personas consideradas legalmente capaces en las disposiciones vigentes". De igual modo señala que, "también podrán celebrar contratos con las entidades estatales, los consorcios y uniones temporales".

En estos eventos el Estatuto no se refiere a una persona y sin embargo permite que los consorcios y a las uniones temporales puedan contratar con el Estado, lo cual, en resumen significa que la ley les reconoce su capacidad jurídica a pesar de que no les exige como condición de su ejercicio, la de ser personas morales.

El consorcio es una figura propia del derecho privado, utilizado ordinariamente como un instrumento de cooperación entre empresas, cuando requieren asumir una tarea económica particularmente importante, que les permita distribuirse de algún modo los riesgos que pueda implicar la actividad que se acomete, aunar recursos financieros y tecnológicos, y mejorar la disponibilidad de equipos, según el caso, pero conservando los consorciados su independencia jurídica.

En la exposición de motivos correspondiente al proyecto de ley sobre contratación administrativa que presentó el Gobierno a la Cámaras Legislativas, convertido luego en la ley 80 de 1993, se expresó sobre el particular:

"sin duda el fenómeno de la especialidad cada día va adquiriendo mayor preponderancia en el mundo de los negocios y del comercio. La mayor eficiencia y la menor ineficacia como condiciones de la implantación dentro del comercio de la llamada "ventaja comparativa" ha provocado la aludida especialidad. En razón a ello, cada vez se hace más necesaria la unión de dos o más personas con el fin de hacer factible la prestación de un servicio, la ejecución de una obra, etc., brindando cada uno mayor calidad y eficiencia en razón de su especialidad, y evitando así los mayores costos y efectos negativos que puedan derivarse de la realización aislada y particular de actividades respecto de las cuales no se es el más apto"1

El artículo 7o. de la mencionada ley se refiere al consorcio, pero en lugar de definir su contenido esencial, ofrece una relación descriptiva de la figura señalando los elementos instrumentales y vinculantes que lo conforman; es asi como la norma determina que el consorcio surge "..cuando dos o más personas presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente de todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato".

Se tiene de lo anterior que según la ley, el consorcio es un convenio de asociación, o mejor, un sistema de mediación que permite a sus miembros organizarse mancomunadamente para la celebración y ejecución de un contrato con el Estado, sin que por ello pierdan su

individualidad jurídica, pero asumiendo un grado de responsabilidad solidaria en el cumplimiento de las obligaciones contractuales.

Lo que se ha expresado para el consorcio puede aplicarse del mismo modo para la "unión temporal", si se tiene en cuenta el texto del numeral segundo del mismo artículo 7o. Sin embargo, la norma en cita introdujo a la figura una variante que justifica la diferencia con el consorcio y explica de paso su razón de ser.

La exposición de motivos al proyecto de ley, explica dicha diferencia de la siguiente manera:

"En cuanto a la unión temporal, definida igualmente en el artículo 7o., puede decirse que se trata de una figura que reúne todas las características genéricas del consorcio, siendo su diferencia específica la posibilidad de que quienes la integran determinen cuál ha de ser el alcance y contenido de la participación de cada uno en la ejecución del objeto contratado, de tal manera que, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria por el cumplimiento de la propuesta y del contrato, los efectos de los actos sancionatorios recaigan exclusivamente sobre la persona que incurrió en la falta o en el incumplimiento de que se trate. De esta forma se busca facilitar la participación conjunta de oferentes nacionales y extranjeros o de personas con capacidades económicas diferentes"2

3. Antecedentes del consorcio en el régimen tributario.

Con la ley 75 de 1986 se atribuyó a los consorcios el carácter de sujetos pasivos del impuesto de renta. El artículo 34 del referido estatuto dispuso lo siguiente:

"Los consorcios y similares son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, y para tal efecto se asimilan a las sociedades limitadas".

De la norma en cuestión fue declarada inexequible por la Corte suprema de Justicia, la expresión "y similares", al considerarse que en estos términos no se establecía de manera precisa el sujeto pasivo del impuesto, con lo cual se quebrantaba el principio de legalidad de los tributos (Sentencia de Julio 2 de 1987, M.P. Hernando Gómez Otálora).

El Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989, art. 13) recogió e incorporó la figura del consorcio como sujeto tributario, asimilando su régimen al aplicable a las sociedades

limitadas. La norma pertinente, a pesar de haberse expurgado de la expresión que fue objeto de controversia en vigencia de la ley 75 de 1986, fue también motivo de control de constitucionalidad, pero la Corte Suprema de Justicia declaró su exequibilidad en sentencia No. 146 del 18 de Octubre de 1990.

Las circunstancias anteriores y las dificultades que suponía el control de estos sujetos en virtud de su transitoriedad, movieron al Gobierno -al decir de la Dirección de Impuestos de Aduanas Nacionales, DIAN- a excluir los consorcios como sujetos pasivos del impuesto de renta y complementarios, como en efecto sucedió con la ley 49 de 1990, que expresamente derogó la norma que mantenía la situación referida (art. 83). Sin embargo, en virtud del decreto 836 de 1991, reglamentario de la mencionada ley 90, se implementaron unas normas relacionadas con el manejo de la renta de los consorciados y el alcance de la contabilidad del consorcio como soporte de los ingresos de sus miembros, para el año gravable de 1990. Para los ejercicios futuros, se establecen una serie de disposiciones a las cuales pueden acogerse los consorciados para los fines de su responsabilidad impositiva.

Como puede observarse, hasta la vigencia de la ley 80 de 1993 el régimen tributario de los consorcios, y con mayor razón el de la uniones temporales, que dicho sea de paso jamás se habían considerado como sujeto tributario, era un tema olvidado o mejor, excluido del espectro impositivo del país.

4. La precisión de los elementos de la obligación tributaria como condición de constitucionalidad de la norma que la establece.

Según los términos del artículo 338 de la C.P., “en tiempo de paz, solamente el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales podrán imponer contribuciones fiscales y parafiscales”.

Esta primera parte de la disposición constitucional consagra el principio de legalidad de los tributos, que resulta ser la más importante garantía de los contribuyentes, en cuanto se eleva a rango constitucional el principio esencial de que no puede haber impuesto sin representación.

En esta forma, la Carta reconoce con sentido de exclusividad al Congreso, en el orden nacional, la potestad tributaria, y para proteger esa atribución y evitar que la competencia en

esta materia se traslade a otras autoridades, así sea habilitándolas transitoriamente, expresamente la consagró como una atribución indelegable (art. 150-10)

De la circunstancia de que la norma exija como condición del ejercicio de la potestad tributaria por los organismos competentes, el "fijar directamente" los elementos de la obligación, resulta que es jurídicamente improcedente, en principio, que puedan establecerse o identificarse cualquiera de dichos elementos a través de un juicio de inferencia, lo cual constituye indudablemente una vía indirecta para su establecimiento, pues se contravendría la exigencia mencionada de que la fijación de los referidos elementos sólo pueden ser el resultado de una decisión de quien impone el tributo, y no de otra autoridad, y cumplida con tal precisión en el acto impositivo, de manera que no resulte necesario acudir a ningún expediente adicional para reconocerlos en su exacta dimensión.

La referida exigencia constitucional responde a un criterio tradicional reconocido por la teoría tributaria, y por la jurisprudencia constitucional anterior a la vigencia de la Constitución de 1991. Así lo entendió la Corte suprema de Justicia cuando decidió sobre la constitucionalidad de un aparte del artículo 34 de la ley 75 de 1986, cuando dijo:3

"Este principio, llevado al campo de los impuestos del orden nacional implica que solamente el legislador tiene facultad para establecer gravámenes. Pero esa función no puede cumplirla por medio de preceptos carentes de la necesaria precisión, ya que a los ciudadanos se garantiza que únicamente deberán responder por tributos cuando se los señale por la ley como sujetos pasivos de ellos, con la determinación también legal, clara y específica de los hechos, actos o circunstancias que dan lugar al impuesto y con la indicación del momento en el cual principiará a cobrarse. En esta forma no queda en manos del Gobierno ni de funcionarios subalternos la decisión de tales factores ni la posibilidad de extender, más allá de lo previsto por la ley, la cobertura material y subjetiva de la tributación".

No hay que olvidar que toda obligación, para que adquiera virtualidad jurídica, debe ser específica y precisa, porque sólo así puede ser objeto de cumplimiento compulsivo, cuando quiera que el deudor se niegue voluntaria y oportunamente a satisfacerla. De este postulado no escapa, por supuesto, la obligación tributaria.

El impuesto, o cualquiera otra forma de exacción, crea una obligación de carácter tributario, y es condición de su existencia y validez, el establecimiento claro y preciso de los elementos

que la determinan con arreglo a las exigencias constitucionales que se acaban de señalar.

5. Cargos de la acusación: unidad de materia y violación del art. 154 C.P.

Se acusó inicialmente el parágrafo 2o. del artículo 7o. de la ley 80 de 1993 de transgredir el artículo 158 de la Carta, en cuanto reguló en un estatuto sobre contratación del Estado, un tema tributario, que rompe, por lo mismo, con el principio de unidad de materia legislativa, defendido particularmente por el Constituyente.

La noción de "unidad de materia" es un tema de suyo complejo, que la Corte logró someter a términos relativamente concretos que permiten superar el tratamiento del tema mediante divagaciones inconvenientes en la solución de los problemas de constitucionalidad que frecuentemente se plantean sobre el particular. En relación con el tema señaló la Corporación lo siguiente:4

"La interpretación del principio de unidad de materia no puede rebasar su finalidad y terminar por anular el principio democrático, significativamente de mayor entidad como valor fundante del Estado Colombiano. Solamente aquéllos apartes, segmentos o proposiciones de una ley respecto de los cuales, razonable y objetivamente, no sea posible establecer una relación de conexidad causal, teleológica, temática o sistemática con la materia dominante de la misma, deben rechazarse como inadmisibles si están incorporados en el proyecto o declararse inexequibles si integran el cuerpo de la ley. Anótase que el término "materia" para estos efectos, se toma en una acepción amplia comprensiva de varios asuntos que tienen en ella su necesario referente".

Cuando la Constitución expresa que todo proyecto de ley debe referirse a una misma materia, proscribe una práctica viciosa que ha consistido en introducir durante la discusión del respectivo proyecto, temas ajenos al de su contenido para satisfacer intereses que no se avienen con la materia de la futura ley.

Un tema no se aviene con la materia de un proyecto de ley, cuando al examinarse dentro del contexto global de aquél, resulta como una especie de "cuerpo extraño" que invade sin explicación su contenido, es decir, el asunto específico en regulación. No tienen esa connotación, por lo mismo, aquellos temas, que sin ser esenciales de la cuestión principal objeto de regulación por el proyecto, establecen cierta relación o conexidad con la materia

del proyecto en discusión.

Conforme con los criterios expuestos, para la Corte sí existe conexidad suficiente entre la materia de la ley 80 de 1993 y el contenido del parágrafo acusado, porque el asunto tributario es un tema que permite moldear integralmente la cuestión de la contratación con el Estado, en lo que tiene que ver con la generación de rentas y la responsabilidad impositiva deducida de esa circunstancia, aunque deja en claro que el fragmento acusado no se refiere propiamente a una materia impositiva, dado que no regula todos los elementos a que alude el art. 338. Por estos aspectos la norma acusada se ajusta a la Constitución.

6. Cargos de la acusación: desconocimiento de los elementos de la obligación tributaria

Del mismo modo como se les reconoce capacidad para contratar con el Estado, sin tener la condición de personas morales, el texto normativo objeto de la acusación señala como sujetos pasivos de tributación a los consorcios y a las llamadas "uniones temporales"

El legislador ha determinado, como principio general, (art. 12 Estatuto Tributario) el sometimiento al impuesto de renta y complementarios de todas las sociedades, nacionales o extranjeras.

Por la circunstancia de que el Estatuto Tributario reconozca diferentes tipos de sociedades, limitadas y asimiladas a éstas (colectivas, en comandita simple, ordinaria de minas, e irregulares o de hecho con características similares a las anteriores), anónimas y asimiladas a éstas (en comandita por acciones, irregulares y de hecho, de características similares a unas o a otras), podría pensarse que cuando el legislador en la norma acusada, para efectos impositivos, hizo aplicables a los consorcios y uniones temporales el régimen jurídico previsto en dicho estatuto para las sociedades, debió señalar específicamente el tipo de sociedad que debía servir como término de referencia, con el fin de lograr el grado de precisión y claridad que el art. 338 de la Constitución exige en la definición de los elementos internos que informan la obligación tributaria.

No obstante lo anterior, siguiendo la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia5 y de esta Corte6, que ha admitido excepcionalmente la viabilidad constitucional de la determinación por remisión normativa de los hechos generadores y de las tasas de los impuestos, y luego de un análisis del régimen impositivo correspondiente a las sociedades,

se llega a la conclusión de que el aparte de la norma que se acusa es constitucional por las siguientes razones:

El sistema tributario actual de las sociedades es idéntico, en cuanto al hecho generador del impuesto, su base gravable y la tarifa. Por lo tanto, no interesa el tipo de sociedad (limitadas, anónimas y asimiladas a éstas) para la aplicación del régimen tributario, el cual es único y común. La diferencia, que no es esencial para la solución del caso en estudio, radica en la aplicación del principio de solidaridad, referido a la responsabilidad por el pago del impuesto de acuerdo con el art. 794 del Estatuto Tributario que dice:

"Responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad".

"Los socios, copartícipes, asociados, cooperados, accionistas y comuneros, responden solidariamente, a prorrata de sus aportes o acciones en la misma y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a los accionistas de sociedades anónimas inscritas en la Bolsa de Valores, a los miembros de los fondos de empleados, a los miembros de los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y a los suscriptores de los fondos de inversión y de los fondos mutuos de inversión".

Precisamente en relación con la tarifa del impuesto aplicable a las sociedades el art. 240 del Estatuto Tributario dispone:

"Tarifa para sociedades nacionales y extranjeras".

"Fíjase en un treinta por ciento (30%) la tarifa única sobre la renta gravable de las sociedades anónimas, de las sociedades limitadas y de los demás entes asimilados a unas y otras, de conformidad con las normas pertinentes. La misma tarifa se aplicará a la renta gravable de las sociedades extranjeras de cualquier naturaleza y a cualesquiera otras entidades extranjeras".

Del examen de los términos en que aparece concebida la disposición acusada, puede concluirse que los hechos y las bases gravables de la obligación tributaria para los consorcios y las uniones temporales, quedaron perfectamente delimitados y precisados en la ley al remitirse su responsabilidad tributaria al de las sociedades, que como se ha establecido, está

unificado para todos los fines impositivos y no da pie, por lo mismo, a posibles imprecisiones en el manejo y determinación de las obligaciones en materia de impuestos de los referidos consorcios y uniones temporales.

Es conveniente aclarar que el contenido normativo del parágrafo segundo del artículo 7o. de la ley 80 de 1993 no es de extensión general, porque forma parte del estatuto contentivo del régimen de contratación estatal, de manera que su aplicación sólo compromete las rentas y otros hechos sujetos a impuestos de los consorcios y uniones temporales, con ocasión de las relaciones jurídicas relativas a dicha contratación.

Así las cosas y como corolario de lo expresado resulta claro para la Corte, que la norma acusada no desconoce ningún principio ni regla constitucional, y por lo tanto será declarada exequible.

VII. DECISION.

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

R E S U E L V E:

Declarar EXEQUIBLE el parágrafo 2o. del artículo 7o. de la ley 80 de 1993, por las razones señaladas en la parte motiva de la presente sentencia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, publíquese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

JORGE ARANGO MEJIA

Presidente

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

HERNANDO HERRERA VERGARA

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado

FABIO MORON DIAZ

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

MARTHA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General.

2 Gaceta del Congreso No. 75, 23 de Septiembre de 1992, p. 20.

3 Sentencia No. 70, Julio 2 de 1987, M. P. Hernando Gómez Otálora, Gaceta Judicial T. CXCI, 2430, P. 42.

4 Sentencia C-025/89

5 Sentencia No. 146 de 18 de octubre de 1990.

6 Sentencia C-209/93 M.P. Alejandro Martinez Caballero.