

Sentencia C-517/04

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Exención de renta líquida gravable generada por aprovechamiento de nuevos cultivos de tardío rendimiento

Referencia: expediente D-4889

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 3º, 4º, 5º, 6º y 7º de la Ley 818 de 2003, “por la cual se dictan normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.”

Actor: Wilson Alfonso Borja Díaz

Magistrado Ponente:

Dr. ALVARO TAFUR GALVIS

Bogotá D.C., veinticinco (25) de mayo de dos mil cuatro (2004).

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

SENTENCIA

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Wilson Alfonso Borja Díaz presentó demanda contra los artículos 3º, 4º, 5º, 6º y 7º de la Ley 818 de 2003, “por la cual se dictan normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.”

Mediante auto del 9 de octubre de 2003, el Magistrado Sustanciador inadmitió la demanda toda vez que la misma no reunía los presupuestos exigidos por el numeral tercero, artículo 2º, del Decreto 2067 de 1991 y concedió un término de 3 días al accionante para efectos de que éste corrigiera la demanda.

Considerando que el accionante dentro del término legal, corrigió la demanda el Magistrado Sustanciador, mediante auto del 31 de octubre de 2003, la admitió y dispuso correr traslado de la misma al Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de rigor, ordenó fijar en lista las normas acusadas para asegurar la intervención ciudadana y

comunicar la iniciación del proceso al señor Presidente de la República, y al Presidente del Congreso de la República, así como también a los Ministros de Hacienda y Crédito Público y Agricultura y Desarrollo Rural, a fin de que, de estimarlo oportuno, conceptúen sobre la constitucionalidad de las normas acusadas.

Así mismo ordenó invitar a la Academia Colombiana de Jurisprudencia y al Instituto Colombiano de Derecho Tributario con el mismo fin.

Cumplidos los trámites ya relacionados, propios de esta clase de procesos, y previo el concepto del Procurador General de la Nación, procede la Corte a decidir sobre la demanda de la referencia.

## II. NORMAS DEMANDADAS

A continuación se transcribe el texto de la norma demandada de conformidad con su publicación en el Diario Oficial No.45.242 del 8 de julio de 2003.

“ LEY 818 DE 2003 ”

(julio 8)

por la cual se dictan normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones

El Congreso de Colombia,

DECRETA:

(...)

Artículo 3°. Considérase exenta la renta líquida gravable generada por el aprovechamiento de nuevos cultivos de tardío rendimiento en cacao, caucho, palma de aceite, cítricos, y demás frutales que tengan clara vocación exportadora, los cuales serán determinados por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural.

Artículo 4°. La exención descrita en el artículo anterior será para el caso del cacao, el caucho, los cítricos y demás frutales por un término de catorce (14) años a partir de su siembra, y en caso de la palma de aceite por diez (10) años a partir del inicio de la producción. La vigencia

de la exención se aplicará dentro de los diez (10) años siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley.

Los Ministerios de Agricultura y Desarrollo Rural y de Protección Social evaluarán anualmente el impacto económico que generen las nuevas plantaciones.

Las plantaciones que se beneficien con esta exención no podrán ser beneficiadas con otros programas financiados por recursos públicos.

Queda facultado el Gobierno Nacional para reglamentar lo referente a este incentivo para los nuevos cultivos.

Artículo 6°. Modifícase el artículo 424 del Estatuto Tributario para excluir la partida arancelaria 10.01 trigo y morcajo (tranquillón).

Artículo 7 °. Modifícase el artículo 468-1 del Estatuto Tributario para incluir la partida arancelaria 10.01 el trigo y morcajo (tranquillón), el cual quedará gravado a la tarifa del siete por ciento (7%).”

## I. LA DEMANDA

El demandante afirma que las disposiciones acusadas vulneran los artículos 13, 333 y 363 constitucionales, así como los artículos 160, 177, 178, 179, 180, 185 y 189 de la Ley 5ª de 1992.

Afirma el actor que las normas acusadas vulneran el derecho a la igualdad, toda vez que, al fijar exenciones tributarias a sectores económicos sin un argumento que corresponda a la realidad económica del país y que por el contrario vaya en detrimento de las finanzas públicas, ese mismo argumento sin fundamento en gracia de discusión, podría aplicarse a cualquier sector económico y favorecerlo en consecuencia de la misma forma.

Señala que igualmente los artículos demandados vulneran el artículo 333 constitucional, toda vez que: “...la función social de las empresas radica precisamente en el aporte social que ellas hagan y uno de esos aportes lo determina el nivel de tributación, el exonerar a

determinadas empresas de su carga impositiva significa que el Estado deja de percibir esos recursos que pueden invertirse en gasto social u otros gastos y mejorar así la calidad de vida del conjunto de ciudadanos...”.

Indica que las disposiciones demandadas vulneran también el artículo 363 superior, puesto que la Ley 818 de 2003 incluye unas exenciones que no corresponden en ninguna forma a los principios constitucionales en materia tributaria.

En ese sentido considera que gravar el trigo y el morcajo (tranquillon) a la tarifa diferencial del 7% cuando este se encontraba excluido del pago del IVA vulnera el principio de progresividad por cuanto el sector de los cereales está sumamente golpeado por la política de importación que se generó con la apertura económica y que puso a los cultivadores de este tipo de alimentos al borde de la ruina por la competencia de precios que esto generó, situación que actualmente no se ha superado y por tanto con el gravamen del 7% se hace incluso más gravosa la situación de quienes producen y comercializan el trigo, afectando ese sector económico cuya recuperación depende de una política estatal favorable.

Considera que las disposiciones acusadas vulneran también los artículos 160, 177, 178, 179, 180, 185 y 189 de la Ley 5ª de 1992, toda vez que los ponentes del proyecto decidieron incluir las exenciones a los cultivos de tardío rendimiento y se adicionaron los artículos 3º, 4º, y 5º de la Ley 818 de 2003 y adicionalmente se incluyeron modificaciones a los artículos 424, 468-1 y 485-2 del Estatuto Tributario tal como se puede observar en el texto de la ponencia para primer debate.

Recuerda que en el debate en las Comisiones Económicas del Senado y Cámara las exenciones propuestas para los cultivos de tardío rendimiento no fueron acogidas por la mayoría y la votación nominal que se dio en el debate así lo prueba, dado que por el SI votaron trece (13) Senadores y por el NO votaron once (11) Representantes.

Advierte que las modificaciones a los artículos 424, 468-1 y 485-2 del Estatuto Tributario tampoco fueron aprobadas y ni siquiera se pusieron en consideración de los Representantes de las Comisiones Económicas que estaban sesionando conjuntamente y por tanto no hicieron parte de la votación, de forma tal que: “...al no aprobarse las modificaciones introducidas por los ponentes ante las comisiones conjuntas económicas, el parlamentario o los parlamentarios interesados en ellas, debieron utilizar el mecanismo estipulado por el

artículo 160 de la Ley 5ª y presentar una enmienda ante la comisión antes de que se termine la discusión...”.

En ese sentido aduce que al no haberse efectuado el trámite ordenado por la Ley 5ª de 1992, se vulneró igualmente el artículo 178 de la citada Ley en lo relativo a las modificaciones, pues de conformidad con el último inciso de esa norma las modificaciones que se efectuaron al proyecto de ley inicial debieron ser presentadas como enmiendas para seguir el trámite del inciso segundo del artículo 178 referido.

Así mismo considera que se vulnera el artículo 179 de la Ley 5ª de 1992, toda vez que: “el pleno no aprobó ninguna enmienda porque no se presentó, ni hubo enmiendas que no requirieran el trámite previo de las que habla el artículo 180 de la Ley 5ª de 1992, que se expone en el texto de la demanda de manera ilustrativa y en gracia de discusión; en igual sentido se expone el artículo 185 y 189 de la Ley 5ª de 1992...”.

Estima que se vulneró el artículo 177 constitucional, toda vez que el proyecto de ley No. 216 de 2003 Senado y No. 202 de 2003 Cámara fue adicionado a través de una proposición presentada ante la Secretaria de la Plenaria del Senado que sesionó el día 20 de junio de 2003 contenida en la Gaceta del Congreso No. 329 de julio 11 de 2003, dicho texto de proposición era sobre temas que ya habían sido negados en la Comisión, sin mediar enmienda alguna y sin dar el texto nuevamente para que fuera reconsiderado por las Comisiones fue aprobado vulnerando por tanto el mandato citado que ordena que las discrepancias que surgieren entre las plenarias de las Cámaras y sus Comisiones Constitucionales acerca de proyectos de ley, no deberán corresponder a asuntos nuevos, o no aprobados o negados en la Comisión.

Finalmente aduce que se vulnera el artículo 180 de la Ley 5ª de 1992, en la medida en que en relación con las enmiendas sin trámite previo, esto es, las que se efectuaron en plenaria sin ser conocidas por las Comisiones respectivas no fueron sometidas al trámite de apelación, dado que: “...al no presentarse enmiendas, ni solicitarse la apelación de los artículos adicionales al proyecto 202 C-03 y 216 S-03 sobre cultivos de tardío rendimiento y las modificaciones a los artículos 424, 468-1 y 485-2 del Estatuto Tributario, no era procedente su aprobación en la plenaria del Senado...”, de forma tal que, existe un vicio en el trámite de la ley.

#### IV. INTERVENCIONES

##### 1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El Ministerio referido actuando a través de apoderado judicial, interviene en el presente proceso y solicita la declaratoria de exequibilidad de las normas acusadas, con base en las razones que a continuación se sintetizan.

Afirma que el Legislador dentro del límite de su competencia constitucional, consideró que un estímulo tributario transitorio por la vía de la exención en la renta líquida, tendría un efecto positivo en la inversión, si se aplica sobre el establecimiento de plantaciones nuevas, realizada por sociedades nuevas, de forma tal que, el argumento principal para aplicar, este tipo de incentivos consiste en proporcionar la generación de externalidades positivas derivadas de actividades agrícolas, tales como el empleo y el crecimiento económico.

Indica que el Congreso tuvo en cuenta que esta iniciativa de establecer exenciones para los cultivos de tardío rendimiento, no pretendía generar sacrificios al Estado en el sentido de reducir sus ingresos tributarios, tal como quedó demostrado en la ponencia para primer debate y en el debate que se le dio a los artículos relativos a este tema, en el escenario de las Comisiones Económicas Conjuntas así como en las Plenarias, incluso las implicaciones fiscales de esa medida también se incluyeron en la justificación de la misma propuesta en primer debate. Al respecto cita un aparte de la ponencia efectuada en primer debate.

En ese orden de ideas considera que: "...la decisión del Congreso de la República de introducir dentro de nuestro sistema normativo tributario una exención dirigida a promover los cultivos de tardío rendimiento, no solamente tuvo en cuenta todas las implicaciones económicas, sociales y fiscales, sino que además está encaminada al logro de los objetivos del Estado como la promoción del empleo y la función social de la propiedad...".

Recuerda que la Corte Constitucional ha interpretado de manera amplia el principio de unidad de materia. Al respecto cita apartes de las sentencias C-702 de 1999 y C-1114 de 2003.

Así mismo, considera que ha sido la propia Corte la que ha solucionado por vía de jurisprudencia la discusión respecto a la posibilidad que tienen los Congresistas de presentar

iniciativas dentro del trámite de un proyecto de ley siempre y cuando respeten los principios de unidad de materia y de identidad. Al respecto cita un aparte de la sentencia C-702 de 1999.

Así mismo, considera que de conformidad con la jurisprudencia constitucional y el artículo 159 superior, cuando se reconoce la facultad de introducir modificaciones, supresiones o adiciones a los proyectos aprobados por las Comisiones Constitucionales Permanentes, es evidente que la función de las plenarias no es adoptar como fórmulas sacramentales los textos discutidos y aprobados por éstas, sino que bajo el principio de participación activa y dinámica del proceso legislativo, mantienen inalterable su facultad de creación, revisión e innovación de la norma jurídica. Es así como la Constitución Política, la Ley 5ª de 1992 y la jurisprudencia constitucional son claras en determinar que es admisible la inclusión de nuevos artículos por parte de las plenarias siempre que éstos guarden identidad en la materia debatida.

Finalmente aduce que las normas demandadas por el actor tienen plena conexidad con el objeto de la ley, toda vez que, la exención a los cultivos de tardío rendimiento y el tratamiento en materia de IVA al trigo morcajo son cuestiones relativas a la normatividad tributaria que regula algunos bienes agrícolas, de forma tal que, todas las disposiciones de la Ley guardan conexidad objetiva con el tema de la normatividad tributaria en materia agrícola y el establecimiento de algunos tratamientos preferenciales a productos que el Congreso consideró necesarios y adecuados en la actual situación del país.

En ese sentido, estima que: "...mal podría decirse que la exención contemplada en la ley y aprobada por las plenarias del H. Congreso de la República relativa a los cultivos de tardío rendimiento no fue discutida en todos los debates requeridos cuando fue una propuesta de los ponentes para primer debate, ampliamente discutida en el seno de las comisiones en el transcurso del primer debate...".

Concluye entonces que en el transcurso del debate congresional del proyecto de ley, las comisiones y las plenarias de Cámara y Senado tenían plena facultad para introducir los temas nuevos relativos al tratamiento tributario de algunos bienes agrícolas, tal como lo hicieron, observando los límites establecidos en la Constitución Política y la Ley 5ª de 1992 para esos efectos, debido a que todos los temas cumplían con el principio de consecutividad

y de identidad en los términos de la jurisprudencia constitucional.

## 2. Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural

El Ministro de Agricultura y Desarrollo Rural, actuando a través de apoderado judicial, participa en el presente proceso para solicitar la declaratoria de exequibilidad de las normas demandadas, oponiéndose a las pretensiones del actor, a partir de las consideraciones que enseguida se sintetizan.

El interviniente advierte que en relación con la presunta vulneración de las normas acusadas a los artículos 160, 177 y 180 de la Ley 5ª de 1992, luego de revisar el texto de la demanda es evidente que el actor no señaló de manera clara y suficiente las disposiciones constitucionales que resultan desconocidas, de forma tal que, al no hacer ninguna referencia al respecto considera que en ese punto la Corte debe declararse inhibida para fallar.

Afirma en todo caso que: "...aunque no exista en la demanda señalamiento concreto de la disposición constitucional quebrantada, resulta importante destacar que el inciso segundo del artículo 160 constitucional permite a cada Cámara durante el trámite del segundo debate de los proyectos de Ley introducir modificaciones, adiciones y supresiones que se juzguen necesarias. De ahí que no tiene ninguna lógica que el actor pretenda encontrar identidad entre el texto aprobado por la Comisión Constitucional Permanente, con el finalmente aprobado por las plenarias de cada Cámara...". Al respecto cita un aparte de la sentencia C-1404 de 2000.

En ese sentido aduce que: "...en el presente caso, no se trata del supuesto de establecer discrepancias entre el pleno y la comisión para dar aplicación al artículo 177 de la Ley 5ª de 1992. Tampoco se pretende desconocer el artículo 160 de la citada Ley en cuanto a las posibilidades de enmienda, ya que la Constitución de 1991 eliminó la exigencia de la identidad de textos en los artículos de los proyectos durante los cuatro debates. Ni mucho menos se podría afirmar que se omitió el procedimiento de apelación previsto en el artículo 180 de la Ley 5ª de 1992, por cuanto no estamos frente a enmiendas negadas en primer debate...", especialmente si se tiene en cuenta que las modificaciones que se efectuaron respetaron el principio constitucional de unidad de materia. Al respecto cita la sentencia C-776 de 2003.

Considera que la Ley 818 de 2003 respeta plenamente el principio de unidad de materia, toda vez que si bien al proyecto inicial se le ajustó el título y se adicionaron algunos artículos, los mismos se relacionan con la materia dominante que se regula, esto es, con el tema tributario, y en particular, con las exenciones fiscales o beneficios tributarios, de forma tal que: "...la unidad de materia se presenta en este asunto, ya que el contenido de todas las normas acusadas tiene que ver con dicha materia (disposiciones tributarias-exenciones), con el elemento de conexidad adicional, referido a que todas las normas están específicamente relacionadas con el sector agropecuario...".

Reitera que del examen del trámite legislativo que surtió el proyecto de ley ante el Congreso, resulta claro que las normas relacionadas con la exención de la renta líquida gravable por el aprovechamiento de los cultivos de tardío rendimiento se introdujeron en el proyecto de ley en el primer debate, y además el procedimiento aprobatorio aplicado a la Ley 818 de 2003 fue el previsto en el artículo 163 de la Constitución y en los artículos 169 y 191 de la Ley 5ª de 1992, en atención del mensaje de urgencia enviado por el Gobierno y, de otra que en las Comisiones y Plenarias de las Cámaras se pueden introducir modificaciones al proyecto de conformidad con lo establecido en el artículo 160 superior.

En ese orden de ideas aduce que: "...aún cuando los artículos relacionados con las exenciones a la renta líquida gravable de los cultivos de tardío rendimiento no fueron acogidos por las mayorías en primer debate, se surtió el trámite legislativo correspondiente al ser propuestos nuevamente en las sesiones plenarias del Senado junto con los artículos relacionados con los beneficios tributarios para los peces vivos, el trigo y el morcajo, y, finalmente, la adquisición o importación de maquinaria industrial por medio del sistema de arrendamiento financiero (leasing) para luego ser debatidos en plenaria de la Cámara y obtener la aprobación respectiva...". Al respecto cita apartes de la sentencia C-737 de 2001.

Advierte que: "...si bien es cierto que se adicionaron unos artículos al proyecto inicialmente presentado, también lo es que no se desconoció el procedimiento legislativo, en la medida en que existió unidad de materia y surtió el trámite bicameral adoptado por el Constituyente...".

Estima que no puede considerarse que una exención tributaria a la renta líquida gravable

generada por el aprovechamiento de nuevos cultivos de tardío rendimiento pueda generar lesión al principio de equidad y progresividad tributaria, dado que el legislador al establecer una exención tributaria es lógico que está privilegiando a un cierto sector productivo en función de los intereses económicos de conveniencia nacional, pues es de la esencia de la exención diferenciar los sujetos pasivos de la obligación tributaria siempre y cuando se pretenda alcanzar un objetivo constitucionalmente admisible. Al respecto cita un aparte de la sentencia C-412 de 1996.

En ese sentido reitera que: "...en desarrollo de las facultades consagradas en el artículo 338 de la Constitución Política, el legislador puede conceder beneficios tributarios siempre y cuando, esta decisión corresponda a la aplicación de criterios razonables, con el objeto de fomentar ciertos sectores de la economía, o de equilibrar las cargas tributarias, entre otras consideraciones...". Al respecto cita algunos apartes de la exposición de motivos del proyecto de ley contenidos en la Gaceta del Congreso No. 247 de 2003.

Finalmente afirma que los artículos 3º, 4º y 5º de la Ley 818 de 2003, se encuentran ajustados al juicio de razonabilidad que se impone para el establecimiento de las exenciones tributarias, considerando factores socioeconómicos que redundan en beneficio del sector agropecuario y del país como la reactivación del sector agropecuario, generación de empleo y seguridad social en el campo, y recuperación e incorporación de extensas áreas de tierra, que se encuentran subutilizadas, respondiendo de esta forma a los principios constitucionales previstos en los artículos 64 a 66 superiores.

Concluye que: "...es muy importante tener en cuenta que los beneficios tributarios otorgados por la ley acusada no representan sacrificio alguno para el Estado en el sentido de disminuir sus ingresos tributarios, toda vez que estas exenciones no se aplican a los cultivos existentes sino a nuevas plantaciones, que desean ser estimuladas para el logro de objetivos ya señalados. En este sentido, las medidas adoptadas por la ley demandada, contrario a lo que afirma el demandante, implicarán en el futuro una ampliación en el recaudo tributario, por cuanto la medida es transitoria ...".

### 3. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales actuando a través de apoderada judicial, interviene en el presente proceso para defender la constitucionalidad de los artículos

demandados, oponiéndose a las pretensiones del actor, con base en los argumentos que se resumen a continuación.

Recuerda que: "...El objetivo inicial de la norma acusada era excluir del impuesto sobre las ventas a la panela, para lo cual se tuvo en cuenta el proyecto inicial presentado por el Ministerio de Hacienda cuyo texto fue consolidándose con los demás proyectos presentados, y que hoy hacen parte del texto definitivo de la Ley 818 de 2003, teniendo en cuenta los aportes efectuados por el Congreso en virtud de las facultades que tiene dicho organismo de crear, modificar, adicionar y complementar las normas de carácter tributario, gozando dichas propuestas del aval del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, tal como se verifica en las Gacetas del Congreso y demás escritos presentados por dicho Ministerio al Congreso ...".

Recuerda que la Corte Constitucional ha precisado que si el Congreso tiene autoridad suficiente para establecer impuestos, tasas y contribuciones, señalando los elementos básicos de éstas, es natural entonces que goce también del poder suficiente para establecer exenciones y otras modalidades de trato a los contribuyentes, por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva a partir de la iniciativa del Gobierno, de conformidad con lo previsto en el artículo 154 superior.

En ese sentido afirma que al gozar el Congreso de la más amplia discrecionalidad en materia tributaria, es la única autoridad que puede por regla general crear, modificar, aumentar, disminuir, suprimir, establecer exenciones e introducir ajustes que considere necesarios atendiendo siempre a elementales razones de seguridad jurídica y con efectos hacia el futuro dentro del marco constitucional, como en el caso de los artículos demandados que además de contar con la venia del Gobierno, fueron sometidos a las respectivas aprobaciones tanto en la Cámara como en el Senado, teniendo en cuenta razones de conveniencia expuestas en los debates respectivos, de suerte que en ningún momento se presentaron vicios en el proceso de formación de la ley toda vez que las modificaciones que se efectuaron a los proyectos inicialmente presentados cumplieron con los requisitos de ley.

Reitera que no existe ninguna violación al proceso de formación de las leyes entre otras razones porque conforme a lo dispuesto en el artículo 157 superior el proyecto de ley No. 202/03 Cámara y No. 216/03 Senado junto con sus respectivas acumulaciones y modificaciones fueron discutidas y publicadas en su oportunidad en las Gacetas del Congreso

y además se dieron los debates correspondientes tanto en Cámara como en Senado y posteriormente fue debidamente sancionada por el Gobierno y promulgada en el respectivo diario oficial.

Indica que no es cierto, como lo afirma el demandante, que la Ley 818 de 2003 contenga varias normas que no fueron objeto de primer debate, toda vez que si bien es cierto que algunas de las normas no fueron incluidas en el proyecto inicial, las modificaciones que resultaron del proceso de concertación, fueron aprobadas en su totalidad tanto en primer como en segundo debate por las Comisiones Conjuntas de Cámara y Senado, situación que respeta los principios constitucionales y legales y además se ajusta al sistema pluralista y de libre discusión democrática como el establecido en la Constitución relativo a la creación de las leyes en el Congreso.

En ese sentido recalca que: "...las propuestas contenidas en el proyecto fueron sometidas a amplios análisis, tanto por parte de los honorables Senadores y Representantes miembros de las Comisiones Económicas del Congreso de la República, como de los diferentes gremios económicos del país y del propio Gobierno Nacional, los cuales permitieron realizar ajustes al proyecto inicial, presentado por el señor Viceministro de Hacienda y Crédito Público...". Al respecto cita un aparte de la sentencia C-1488 de 2000.

Señala además que una vez recibidos los mensajes de urgencia del Ministerio de Hacienda y surtido el primer debate en sesión conjunta de las Comisiones Tercera y Cuarta del Senado y de la Cámara no era necesario hacer más debates sobre el particular, teniendo en cuenta que los textos ya habían sido suficientemente debatidos por las plenarias dentro de los términos establecidos por el artículo 160 constitucional, de forma tal que, el proceso de formación de la Ley 818 de 2003 se ajustó plenamente a lo establecido en el artículo 157 superior y a la Ley 5ª de 1992.

Indica que no existe vulneración alguna al derecho a la igualdad toda vez que, si bien las exenciones en materia tributaria son en efecto un tratamiento preferencial de unos contribuyentes respecto de otros, éstas se basan en criterios que pretenden en la mayoría de los casos, reactivar algunos sectores de la economía que se encuentran en desventaja comparativa con otros sectores, como en el caso de los cultivos de tardío rendimiento los que por su específica condición, no son productivos para los cultivadores de los mismos sino

hasta pasado un periodo de tiempo superior al de los demás cultivos, razón por la que se hace necesario promover una igualdad en relación con los demás cultivos que son productivos en un periodo de tiempo más corto.

En ese orden de ideas aduce que si en estricto sentido se consideran las exenciones como tratamientos preferenciales que se otorgan a unos contribuyentes respecto de otros, esa situación vista de forma objetiva, en cierta medida atendería contra el principio de igualdad del derecho tributario que prevé que todos los ciudadanos deben contribuir en igualdad de condiciones al sostenimiento del Estado, no obstante ser viables algunos tratamientos preferenciales en aras de proteger verbigracia la producción nacional, o algunos cultivos que se encuentren en desventaja comparativa con otros, como en el caso de las disposiciones acusadas, especialmente si se considera que: "...en lo que respecta al trigo y el morcajo (tranquillón) debe tenerse en cuenta que las modificaciones introducidas por la Ley 818, tenían como finalidad propender por un sistema tributario más equitativo con relación a los demás contribuyentes, evitando con ello los tratamientos preferenciales en materia del impuesto sobre las ventas...".

Al respecto cita un aparte de la sentencia C-183 de 1998.

Afirma que las disposiciones acusadas tampoco vulneran el artículo 333 superior, toda vez que, lo que se pretendía mediante la Ley 818 de 2003 era precisamente incentivar además del sector panelero, las actividades agrícolas relacionadas con los cultivos de tardío rendimiento tal como quedó estipulado en los artículos 3º, 4º y 5º de la Ley referida y por tanto establecer condiciones de igualdad que permitieran la libre competencia económica en lo que respecta a los artículos 6º y 7º, estimulando de esa forma el desarrollo empresarial y el equilibrio económico tendiente al bien de la comunidad en general, en ese sentido lo que se pretendía era brindar condiciones de mejoramiento a los empresarios que poseen cultivos tardío rendimiento y condiciones de equidad respecto de los empresarios cerealistas. Cita al respecto un aparte de la sentencia C-398 de 1995.

Aduce que tampoco existe vulneración al artículo 363 constitucional, toda vez que, los artículos acusados especialmente en lo relacionado con el trigo y morcajo (tranquillon) se encuentran fundados en los principios de equidad, eficiencia y progresividad que rigen para el régimen tributario.

Finalmente considera que una cosa son las exclusiones o beneficios que el Estado contempla para algunos contribuyentes respecto de otros en aras de procurar un mejoramiento del sector y otra el carácter progresivo que generalmente deben tener los impuestos de periodo, a partir del comportamiento económico de los sectores que es objeto de análisis por el gobierno anualmente, de forma tal que el hecho de pasar el trigo y morcajo (tranquillon) de ser excluido a ser gravado a una tarifa diferencial del 7% inferior a la tarifa general del 16%, no implica violación alguna del principio de proporcionalidad dado que esos productos continúan teniendo un tratamiento preferencial.

#### 4. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, atendiendo la invitación hecha por esta Corporación, hizo llegar el concepto<sup>1</sup> que fue aprobado en sesión del Consejo Directivo de esa Institución el 27 de enero de 2004 y en el que actuó como ponente el Doctor Luis Enrique Betancourt Builes.

El interviniente recuerda que el establecimiento de las exenciones tributarias encuentra su fundamento en los denominados fines de política económica y social del Estado, de forma tal que, el Estado de conformidad con lo previsto en el artículo 334 superior en su calidad de Director General de la economía, a través de su órgano competente el Congreso de la República, es entonces el encargado de dictar esas normas de incentivos tributarios. Al respecto cita un aparte de la sentencia C-007 de 2002.

Afirma que la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha reconocido que la facultad impositiva del Congreso no es absoluta y que por lo tanto las disposiciones que dicte están sujetas a los límites constitucionales previstos en la Carta Política, a saber: i) en los principios constitucionales que gobiernan y orientan el sistema jurídico tributario colombiano y ii) en los derechos y garantías constitucionales. Al respecto cita un aparte de la sentencia C-188 de 1998.

Alude que la Corte Constitucional mediante sentencia C-776 de 2003, avanzó de manera importante en las consideraciones jurídicas que justifican constitucionalmente la imposición de cargas tributarias a los bienes y servicios de primera necesidad y precisó igualmente que dichos gravámenes no deben afectar el derecho fundamental al mínimo vital de las personas de más bajos ingresos o más desfavorecidas de la sociedad; sin embargo justificó el

gravamen a los bienes y servicios de primera necesidad cuando existan medidas o políticas efectivas que compensen la afectación al mínimo vital de las personas de menores ingresos, situación esta última con la que no se encuentra de acuerdo el Instituto.

En ese sentido estima que la verdadera justificación constitucional de la norma que establezca gravámenes a los bienes y servicios de primera necesidad, con el fin de determinar en cada caso qué tan fundamental es ese tipo de bien o servicio, debería buscarse en i) los principios que orientan y gobiernan el sistema tributario nacional de conformidad con el artículo 363 constitucional y ii) en el deber de tributar dentro de los conceptos de justicia y equidad que tienen todas las personas de acuerdo con lo previsto en el artículo 95-9 superior, de forma tal que, a partir de los principios de justicia, equidad y progresividad sería razonable que la amplia potestad impositiva del Estado tuviera un límite que impidiera que se gravaran con impuestos bienes y servicios verdaderamente fundamentales para la subsistencia de las personas de más bajos ingresos, pobres o indigentes de nuestra sociedad.

Al respecto cita un aparte de la sentencia C-776 de 2003.

Señala que en relación con los cargos formulados contra los artículos 3º, 4º y 5º de la Ley 818 de 2003 estos no tienen fundamento alguno, toda vez que, el legislativo tal y como consta en la Gaceta del Congreso No. 247 de 2003, página 3, justificó adecuadamente la creación de dichas exenciones a los cultivos de tardío rendimiento y para esos fines proporcionó entre otras razones que el incentivo a los cultivos de tardío rendimiento era un estímulo transitorio por la vía de la exención en la renta líquida que tendría un efecto positivo en la inversión si se aplicaba sobre el establecimiento de plantaciones nuevas, realizadas por sociedades nuevas.

Así mismo considera que las exenciones a los cultivos de tardío rendimiento si bien establecen tratos diferenciados que favorecen a los inversionistas de dichos cultivos éstas se justifican por estar orientadas a propender otros objetivos constitucionalmente válidos como la dirección y reactivación de la economía (art. 334 CP), el incremento del empleo (arts. 25 y 53 CP), el desarrollo integral de las actividades agrícolas (art. 65 CP), la promoción de las exportaciones (arts. 150-19 y 226 CP) y el futuro incremento de los tributos par el Estado (art. 189-20), adicionalmente esos incentivos tributarios en tanto que comportan una

extrafiscalidad están sometidos a los límites que la Doctrina Internacional recomienda.

Afirma que los artículos 6º y 7º de la Ley 818 de 2003 deben ser declarados inconstitucionales, no directamente por las razones alegadas por el demandante, sino porque estas disposiciones violan el derecho fundamental al mínimo vital, dado que el trigo y el morcajo (tranquillón) mezcla de trigo y centeno de los que se saca la harina para hacer el pan son componentes básicos y fundamentales para la elaboración de ese alimento y en consecuencia obedecen a bienes de primera necesidad.

En ese sentido afirma que si bien la sentencia C-776 de 2003, se refirió en diversas oportunidades a la partida arancelaria de Trigo y Morcajo (tranquillón), teniendo en cuenta que dicho bien de primera necesidad, estaba contenido y gravado con el IVA del 2% en la norma demandada (art. 16 de la Ley 788 de 2002), para la época de la emisión de la sentencia el trigo y el morcajo ya habían sido objeto de derogación y sustitución por un gravamen superior del 7% introducido por los artículos 6º y 7º de la Ley 818 de 2003 y en consecuencia: “...respecto de todas las consideraciones que justificaron e inspiraron la declaratoria de inexecutable del art. 116 de la Ley 788 de 2002, sobre aquellos bienes y servicios de primera necesidad puede sostenerse que, para el presente caso del trigo y el morcajo, componentes principales del pan, existe cosa juzgada constitucional...”.

Concluye entonces que la derogación de la exclusión del IVA y el correspondiente gravamen del 7% por parte de los artículos 6º y 7º de la Ley 818 de 2003 respectivamente, en relación con la partida arancelaria del trigo y morcajo (tranquillón) resultan inconstitucionales por las razones indicadas y también por las contenidas en la sentencia C-776 de 2003, toda vez que, esas normas desconocieron los límites derivados de la protección al derecho fundamental al mínimo vital en un Estado Social de Derecho.

El Doctor Juan Camilo Restrepo Salazar salvó su voto en relación con el concepto rendido por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario en lo que se refiere a la conclusión del mismo argumentando que no obstante encontrarse de acuerdo con los argumentos y planteamientos del proyecto de respuesta a la Corte; en lo que se refiere a la conclusión se aparta de la misma en el aspecto relativo a la recomendación efectuada en el sentido que prosperen los cargos de inconstitucionalidad contra los artículos 6º y 7º de la Ley 818 de 2003.

En ese sentido afirma que no deben prosperar los cargos referidos toda vez que: "...i) la hipótesis central sobre la que se basaron los argumentos de la Corte en la sentencia C-776 de 2003 en relación con la propuesta declarada finalmente inexequible de universalizar la base del IVA con una tarifa del 2%, no creemos que sean aplicables a este caso; y ii) darle una interpretación amplia y flexible, como la que acá se está proponiendo al alcance de la sentencia C-776 de 2003 crearía una situación de tal inseguridad jurídica que, prácticamente colocaría en entredicho la constitucionalidad de una buena parte de la legislación tributaria actualmente vigente...".

Afirma que la citada sentencia de la Corte se refiere a una reforma sustancial a la legislación del IVA en Colombia, es decir, el intento de extender la tarifa del 2% a todos los productos de primera necesidad que no estaban gravados, razonamiento que efectuó la Corte para declarar la inexequibilidad de la norma acusada, pues esa Corporación consideró que por ser sustancial la transformación que se le estaba introduciendo al IVA ameritaba aplicarle un test de progresividad, así este criterio normalmente se ha aplicado solamente para los impuestos directos o para el conjunto del sistema tributario, pero en el caso sub examine es diferente porque versa exclusivamente sobre el trigo, de forma tal que mal se puede decir que se trata de una modificación sustancial del IVA, como cuando se pretendió extender la tarifa del 2% a todos los géneros de primera necesidad que no estaban gravados.

Recuerda que la Corte en la sentencia C-776 de 2003 manifestó que gravar con el 2% una serie tan amplia de productos de primera necesidad implicaba una afectación al mínimo vital que es un derecho fundamental protegido por la Constitución. En ese sentido considera que ese argumento en sí mismo controvertible y que tiene la condición de cosa juzgada no puede ser transportable al caso bajo estudio cuando apenas se estaría gravando un producto al 7%, esto es, el trigo.

Finalmente considera que se produciría inseguridad jurídica si se acepta la recomendación propuesta en el concepto, en el sentido de empezar a aplicar de forma generalizada la sentencia C-776 de 2003, toda vez que, existen muchos productos de la canasta familiar o de consumo básico que hoy están gravados con el IVA, y por tanto aceptar la argumentación que se desarrolla en el concepto en relación con el trigo y que podría hacerse extensiva a otros productos que hoy están gravados y que hacen parte de la canasta familiar y también de la base actual del IVA tendría delicadas consecuencias, pues se aplicaría

indiscriminadamente esa tarifa por el solo hecho de tratarse de productos considerados de la canasta o consumo popular y cuya tarifa afectaría el derecho al mínimo vital.

## V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Señor Procurador General de la Nación allegó el concepto número 3475, recibido el 3 de febrero de 2004, en el que solicita a la Corte declarar la inexecutable de los artículos acusados, de conformidad con las siguientes consideraciones.

Recuerda que el artículo 158 constitucional establece que todo proyecto de ley debe referirse a una misma materia y serán inadmisibles las disposiciones que se relacionen con ella, y por su parte el artículo 169 superior exige la necesaria correspondencia entre el título de las leyes y su contenido material. Al respecto cita las sentencias C-328 de 1995, C-586 de 2001, C-778 de 2001, entre otras.

Así mismo advierte que el principio democrático prevalece sobre el de unidad de materia, de forma tal que si este se entiende en forma excesivamente restringida daría lugar a obstaculizar y hacer inoperante la labor legislativa. Al respecto cita las sentencias C-022 de 1944, C-523 de 1995, C-390 de 1996, C-501 de 2001, entre otras.

Afirma que en el caso objeto de estudio: "...el texto definitivo aprobado por las células legislativas difiere sustancialmente del texto inicialmente propuesto por el Gobierno. Es así como el proyecto pasó de llamarse "por la cual se dictan disposiciones relacionadas con el sector panelero y el Fondo Nacional de la Panela" a un título muy diferente, "por medio de la cual se dictan normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones", que fue aprobado durante el segundo debate en la Cámara de Representantes, según consta en la gaceta del Congreso 396 del 11 de agosto de 2003...".

En ese sentido aduce que el proyecto de ley originario contenía tres artículos, todos relativos al sector panelero, pero las comisiones terceras de las Cámaras en sesiones conjuntas, decidieron acoger únicamente el artículo 1º relativo a la exclusión del IVA de la panela, y finalmente durante el segundo debate las plenarios de Cámara y Senado, optaron por aprobar el artículo 1º que venía de las Comisiones e incorporar siete nuevos artículos, que transformaron sustancialmente la iniciativa presentada por el Gobierno, en tanto que esos preceptos no tienen relación directa ni indirecta con el sector panelero, toda vez que se

refieren a modificaciones al Estatuto Tributario en general.

Afirma que el proceso legislativo a partir de la Constitución de 1991, se erige sobre el principio de participación activa y dinámica de las distintas instancias que conforman el órgano legislativo, constituyéndose en un proceso discursivo y democrático, en ese sentido el artículo 160 superior expresamente le reconoció a las plenarios de las Cámaras la facultad de introducir modificaciones, supresiones o adiciones a los proyectos aprobados por las comisiones constitucionales permanentes.

En ese orden de ideas, si es posible hacer modificaciones al proyecto de ley durante el paso del mismo de una comisión a plenaria, con mayor razón lo será en su paso de una Cámara a la otra, pues la introducción de cambios a los proyectos es algo implícito a la función legislativa del Congreso y consecuencia directa del debate de los temas que componen los proyectos de ley, lo importante es que la materia a la que los cambios se refieran presente un nexo sustancial con lo que se ha venido debatiendo y aprobado, respetando en esa medida el principio de la unidad de materia.

Reitera que en el caso sub examine el texto definitivo aprobado por las Cámaras es radicalmente diferente al propuesto por el Gobierno Nacional y al aprobado en Comisiones Constitucionales Permanentes en primer debate, toda vez que las exoneraciones tributarias incluidas durante el segundo debate legislativo no tienen ninguna relación de conexidad con el mercado de sector panelero y además de conformidad con la exposición de motivos la iniciativa buscaba regular un tema específico delimitado en aras de incentivar ese sector de la economía, mediante la exclusión del IVA a la panela, sin embargo, las Comisiones Constitucionales Permanentes solamente aprobaron el artículo relativo a la exclusión al IVA de la panela y decidieron negar las propuestas relacionadas con la cuota de fomento panelero y durante el segundo debate la plenaria de la Cámara decidió incluir otras disposiciones que crean exenciones y exclusiones en materia tributaria, a distintos sectores y bienes y servicios distintos a los que dieron origen a la iniciativa gubernamental.

En ese sentido considera que si bien: "...el texto inicial y aquél que finalmente fue aprobado se refieren de forma genérica a un tema de naturaleza tributaria, el núcleo temático del proyecto originario no era ese, sino el de la parafiscalidad panelera y por ello los cambios introducidos durante el trámite legislativo significaron que la iniciativa se desnaturalizara y

que se legislara sobre unos temas que no corresponden en absoluto al móvil que le dio nacimiento al trámite en el Congreso de la República...”, de forma tal que, los artículos nuevos significaron una transformación sustancial de la iniciativa, toda vez que regularon temas extraños a la misma y por tanto debieron ser puestos en conocimiento de las Comisiones Constitucionales Permanentes, para que en esa instancia legislativa se debatiera y aprobara la enmienda total del proyecto, de conformidad con lo establecido en el artículo 179 de la Ley 5ª de 1992.

Recuerda que la inobservancia del requisito de publicación de los proyectos de ley por parte del Congreso, es un vicio de procedimiento insubsanable que puede dar lugar incluso a la declaratoria de inconstitucionalidad de la ley que adolezca de ese vicio. Al respecto cita las sentencias C-026 de 1993, C-500 de 2001, entre otras.

En ese sentido advierte que de conformidad con lo establecido en la sentencia C-760 de 2001, el texto del proyecto sometido a aprobación de cada Cámara cumple con el requisito de publicidad, con su publicación en la Gaceta del Congreso, antes de darle curso en la Comisión respectiva y por tanto las proposiciones de enmienda pueden darse a conocer por su publicación en la Gaceta del Congreso, por su lectura oral antes de ser debatidas y votadas, o por la distribución previa de la reproducción del documento que las contiene entre los miembros de la célula legislativa que las va a debatir y votar con el fin de que sean conocidas por éstos, no obstante cuando las proposiciones transforman de forma contundente la materia tratada, el requisito de publicidad únicamente se cumple con la publicación de su texto y exposición de motivos en la Gaceta del Congreso, antes de darle curso en la Comisión respectiva.

Concluye entonces que las disposiciones acusadas: “... no fueron publicadas en la Gaceta del Congreso antes de darle curso al debate en las plenarias, pues no obstante que el Secretario hizo una lectura previa a la votación de la proposición aditiva que contenía los artículos 3º, 4º y 5º que existe constancia de la reproducción de los textos respectivos al igual que en el caso de los artículos 6º, 7º y 8º, se perdió de vista que dichas enmiendas implicaban la modificación total del proyecto y que como tal, la publicación en la Gaceta del Congreso era el único mecanismo constitucionalmente posible a fin de cumplir con el principio analizado...”.

## VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

### 1. Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4° de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer y decidir, definitivamente, sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, pues las disposiciones acusadas hacen parte de una Ley de la República.

### 2. Cosa juzgada constitucional

La Corte Constata que mediante sentencia C-370 de 2004 esta Corporación declaró la inexequibilidad de los artículos 3º, 4º, 5º, 6º, 7º y 8º de la Ley 818 de 2004, por lo que esta Corporación habrá de estarse a lo resuelto en dicha sentencia respecto de la acusación formulada en el presente proceso contra los artículos 3º, 4º, 5º, 6º y 7º de la Ley 818 de 2003, por configurarse el fenómeno de la cosa juzgada constitucional, en los términos señalados por el artículo 243 de la Carta Política<sup>2</sup>.

## VII. DECISION

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

### R E S U E L V E:

ESTARSE A LO RESUELTO en la sentencia C-370 de 2004 que declaró la INEXEQUIBILIDAD de los artículos 3º, 4º, 5º, 6º, y 7º de la Ley 818 de 2003 objeto de acusación en el presente proceso.

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

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Presidenta

Magistrado

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Magistrado

ÁLVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

IVAN HUMBERTO ESCRUCERIA MAYOLO

Secretario General (e)

1 El interviniente advierte que con respecto a los cargos formulados por vicios de procedimiento en la formación de la Ley 818 de 2003, el Instituto se abstiene de formular un concepto técnico ya que ese juicio depende fundamentalmente del análisis de las pruebas que reposan en el expediente y en consecuencia el concepto solamente se dirige a los cargos de inconstitucionalidad formulados contra el contenido material de la Ley 818 de 2003.

2 La parte resolutive de la referida sentencia señaló:

“Primero.- Declarar EXEQUIBLE, por los cargos analizados, el artículo 2º, de la Ley 818 de 2003 “por la cual se dictan normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.”

Segundo.- Declarar INEXEQUIBLES los artículos 3º, 4º, 5º, 6º, 7º y 8º de la Ley 818 de 2003 “por la cual se dictan normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.” Sentencia C- 370/04 M.P. Jaime Córdoba Treviño y Álvaro Tafur Galvis S.P.V. Jaime Araujo Rentarías, S. P. P. Manuel José Cepeda espinosa, Eduardo Montealegre Lynnett y Álvaro Tafur Galvis