

Sentencia C-569/00

INTERPRETACION SISTEMATICA DE NORMA LEGAL-Integración de artículos/NORMA LEGAL-Integración por remisión

De nada sirve el ejercicio de interpretación que se reduce a los límites de una sola disposición -v.gr. el artículo acusado-, cuando la adecuada comprensión de dicho precepto depende de la integración de artículos contenidos en otras regulaciones. El ordenamiento jurídico presenta con frecuencia normas incompletas, cuyo contenido y finalidad deben articularse junto a otras reglas; sólo de este modo es posible superar supuestas incongruencias al interior de un orden normativo. La integración de normas jurídicas, por virtud de la remisión que hace una de ellas, sólo es concebible en la medida en que dicha operación completa el sentido de disposiciones que dependen mutuamente para su cabal aplicación. No se trata de una manera analógica de interpretar el derecho, o de extender el imperio de alguna disposición a asuntos no contemplados por el ordenamiento legal.

IMPUESTO DE REGISTRO-Hechos generadores

IMPUESTO DE REGISTRO-Nuevo hecho gravable/IMPUESTO DE REGISTRO EN SOCIEDAD POR ACCIONES-Pago por aumento de capital

OBLIGACION TRIBUTARIA-Elementos completos

OBLIGACION TRIBUTARIA-Integración normativa para completar elementos

PRINCIPIO DE EQUIDAD DEL TRIBUTO-Objeto/PRINCIPIO DE IGUALDAD DEL TRIBUTO-Objeto

El cobro de los impuestos, en el marco de un Estado de Derecho, debe ser fiel a la idea de brindar tratamiento igual a los iguales y desigual a los desiguales, de manera que el pago de tributos por parte de los ciudadanos a la administración, consulte las circunstancias que rodean cada caso y se traduzca en la aplicación equitativa de las cargas que configura la ley.

La concreción del principio de igualdad no puede entenderse, entonces, como una simple medida que establece mecánicamente la paridad entre todos los administrados, sino como el resultado de un ejercicio fundado en la equidad.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL IMPUESTO-Objeto

La atribución reconocida a las autoridades para la creación o regulación de cargas impositivas debe respetar el principio de reserva legal que, expresado en el aforismo “nullum tributum sine lege”, señala tanto la necesidad de un acto del legislador para la creación de gravámenes, como el respeto al supuesto político de la representación, por virtud del cual, la creación de impuestos va de la mano del consentimiento -directo o indirecto- de la colectividad.

PRINCIPIO DE PREDETERMINACION DEL TRIBUTO-Objeto democrático esencial

PRINCIPIO DE REPRESENTACION POPULAR DEL TRIBUTO-Objeto democrático esencial

OBLIGACION TRIBUTARIA-Claridad y certeza de elementos

Desde la perspectiva práctica de las relaciones entre el fisco y los ciudadanos, el cumplimiento cabal de las obligaciones tributarias depende además, de la claridad y certeza con que se establezcan cada uno de sus elementos, pues en la base del régimen general de obligaciones que regula el ordenamiento jurídico, se encuentra la necesidad de conocer con precisión cuál es el contenido de las cargas que se le imponen a un deudor. Se trata de conceptos que cobran especial importancia cuando se aplican a las relaciones entre el Estado y los particulares en el campo tributario, pues aquí, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito privado, no sólo están en juego intereses particulares, sino que también se ven comprometidos fines sociales y derechos reconocidos a toda la colectividad. De ahí la necesidad expresada en la Constitución y reiterada por la Corte Constitucional de que las normas tributarias, tanto sustantivas como procedimentales expresen claramente su radio de acción y los actos y sujetos a quienes han de aplicarse.

PRINCIPIO DE CERTEZA DEL TRIBUTO-Finalidad

El principio de certeza en materia tributaria, que surge como consecuencia lógica del de legalidad, tiene la finalidad de garantizar que todos los elementos del vínculo impositivo entre los administrados y el Estado estén consagrados inequívocamente en la ley, bien porque las normas que crean el tributo los expresan con claridad, o porque en el evento en que una disposición remite a otra para su integración, es posible identificar dentro del texto remitido el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravable, la base gravable y la tarifa del gravamen.

PRINCIPIO DE CERTEZA DEL TRIBUTO-Integración normativa para elementos

IMPUESTO DE REGISTRO-Elementos

Referencia: expediente D-2689

Demandante: Ricardo Andrés Sabogal Guevara

Magistrado Ponente:

Dr. CARLOS GAVIRIA DIAZ

Santafé de Bogotá, D.C., diecisiete (17) de mayo de dos mil (2000).

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

S E N T E N C I A

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano RICARDO ANDRES SABOGAL GUEVARA presenta demanda contra el artículo 153 de la Ley 488 de 1998 “Por la cual se expiden normas en materia Tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales”.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de inconstitucionalidad, la Corte Constitucional procede a decidir acerca de la demanda en referencia.

II. NORMA DEMANDADA

A continuación, se transcribe el texto de la disposición demandada, conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 43.460 del 28 de diciembre de 1998:

(diciembre 24)

“Por la cual se expiden normas en materia Tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales”.

(...)

“Artículo 153. Todo aumento de capital suscrito de las sociedades por acciones, inscritas en el Registro Mercantil, está sometido al pago de impuestos de registro que establece el artículo 226 de la Ley 223 de 1995”.

III. LA DEMANDA

Los argumentos en los que se sustenta la demanda de inconstitucionalidad de la norma acusada por la violación del artículo 338 de la Carta Política se pueden resumir de la siguiente manera:

1. El artículo 153 de la Ley 488 de 1998 crea un nuevo tributo, pues somete al impuesto de registro -que se encarga de regular la Ley 223 de 1995-, un acto consensual como el aumento de capital suscrito de las sociedades por acciones y, de esta forma, amplía indebidamente el hecho generador que claramente ha definido la ley para efectos de la aplicación de dicho gravamen. El impuesto de registro “se predica exclusivamente de la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares y que, de conformidad con las disposiciones legales, deban registrarse en las oficinas de registro de instrumentos públicos o en las Cámaras de Comercio”.

1. La norma demandada contradice principios fundamentales del derecho tributario - consagrados en la Carta Política-, pues la doctrina tributaria universal “ha reconocido con

absoluta unanimidad que el principio de legalidad del sistema impositivo, conlleva el que los tributos contengan de manera completa, clara y directa, todos los elementos de la obligación tributaria sustancial". Se trata de un concepto que ha sido desarrollado por la jurisprudencia de la Corte Constitucional "insistiéndose en la exigencia del constituyente materializada en el artículo 338 de la Carta, por virtud del cual, la ley, la ordenanza, o el acuerdo que contenga el tributo, debe fijar directamente los elementos que lo integren".

"De la simple lectura del artículo 153 de la Ley 488 de 1998, queda claro que el legislador no consagró los elementos de la obligación tributaria sustancial correspondiente a este nuevo gravamen, limitándose simplemente a remitir su regulación a lo expuesto por la Ley 223 de 1995 en lo referente al impuesto de registro, sin que dicha remisión sea posible", pues recae sobre un hecho que no está sujeto a registro.

IV. INTERVENCIONES

1. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

La ciudadana MARIA OLGA MONTEJO FERNANDEZ, en su calidad de apoderada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, intervino con el propósito de defender la constitucionalidad de la disposición acusada, por considerar que no viola precepto superior alguno. Son éstos los argumentos en que se fundamenta su defensa:

a. "El artículo 153 de la Ley 488 de 1998 no estableció un nuevo hecho generador del impuesto de registro, sino que clarificó la obligatoriedad de pagar dicho impuesto sobre los aumentos de capital suscrito de las sociedades anónimas, por lo cual, le son aplicables todas las normas que actualmente regulan el impuesto de registro".

a. "El impuesto, se genera por la inscripción del aumento de capital suscrito en la respectiva Cámara de Comercio".

a. “El documento que se presenta a registro y sobre el cual se liquida y paga el impuesto, es la certificación que sobre el aumento de capital suscrito expide el revisor fiscal de la sociedad, certificación que se fundamenta en los contratos de suscripción de acciones efectuados por los socios”.

a. “La base gravable para liquidar el impuesto de registro será el valor del aumento de capital certificado por el Revisor Fiscal”.

1. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El ciudadano Alvaro Leyva Zambrano, actuando en representación del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, intervino para defender la constitucionalidad del artículo 153 de la Ley 488 de 1998, en los siguientes términos:

a. El artículo 153 de la Ley 488 de 1998 “consagra solamente una modificación al impuesto de registro que se reguló íntegramente en los artículos 226 a 236 de la Ley 223 de 1995. No es por consiguiente una norma que cree un impuesto distinto del de registro, como equivocadamente, lo afirma el demandante”.

a. La norma impugnada simplemente “crea un nuevo hecho generador del impuesto de registro, distinto de los existentes en la Ley 223 de 1995”. Efectivamente, “el nuevo hecho generador creado por la Ley 488 de 1998, lo constituye todo aumento del capital suscrito que se realice en la sociedad por acciones”.

a. El Instituto considera, además, que “el cargo de inconstitucionalidad formulado por el

demandante, consistente en que el artículo 153 de la Ley 488 de 1998, es contrario a la Constitución por no contener la totalidad de los elementos constitutivos que exige a toda norma creadora de impuestos, el artículo 338 de la Carta Política, no debe prosperar por cuanto tal y como lo ha reconocido la doctrina y la Honorable Corte Constitucional, los elementos constitutivos de los impuestos, a saber: los sujetos activo y pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa, sólo se exige que sean fijados directamente por el legislador tributario, cuando se trata de la creación de un nuevo impuesto.

“No está, por tanto, regulado en la Constitución Política y obviamente no parece necesario que se exija al legislador tributario, que cuando se cree un nuevo hecho generador de un impuesto existente, tengan que fijarse directamente dichos elementos esenciales o constitutivos de los impuestos.

a. “Existen múltiples ejemplos en las leyes de impuestos en los cuales el legislador tributario crea nuevos hechos generadores y basado, entre otros, en el principio constitucional de eficiencia, previsto en el artículo 363 de la carta, simplemente efectúa la correspondiente remisión general o específica a la correspondiente regulación del impuesto existente”.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El Procurador General de la Nación en concepto No. 2044 recibido el 25 de enero de 2000, solicitó a la Corte declarar la constitucionalidad del artículo 153 de la Ley 488 de 1998, con fundamento en las siguientes consideraciones:

1. “En concepto de este Despacho, el demandante parte del supuesto erróneo de que el Legislador está creando en esta norma un nuevo impuesto. Puede advertirse que esto no es así, con la lectura de la misma norma, la cual establece un nuevo hecho generador que está sometido al pago del impuesto de registro que regula el artículo 226 de la Ley 223 de 1995, a saber: ‘todo aumento de capital suscrito de las sociedades por acciones, inscritas en el registro mercantil’. Lo que hace la norma acusada es adicionar el artículo que señala los hechos generadores de dicho impuesto”.

1. “Los demás elementos del impuesto de registro estaban ya regulados por la ley, y en esa medida, no era necesario que el legislador entrara a detallar cada uno de ellos. Si bien como es obvio, cada hecho generador del impuesto tiene sus características particulares, ello no es impedimento para que el legislador establezca los lineamientos generales aplicables a ellos”.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241 numeral 4, de la Constitución, corresponde a esta Corporación decidir definitivamente sobre la constitucionalidad del artículo 153 de la Ley 488 de 1998.

2. Planteamiento del problema

El fundamento de la acusación que contra el artículo 153 de la Ley 488 de 1998 presenta el actor, se basa en el hecho de que dicha disposición contraría el artículo 338 de la Carta Política, que señala la necesidad de consagrar en las leyes, los acuerdos y ordenanzas que crean impuestos, los sujetos activo y pasivo, los hechos generadores, las bases gravables, y las tarifas del gravamen.

Así, cuando en el precepto impugnado se establece que los aumentos de capital suscrito de las sociedades por acciones están sometidos al pago del impuesto de registro, se crea un nuevo gravamen sin el cumplimiento de los requisitos establecidos por la Constitución para tal efecto, pues no se definen los elementos de la obligación tributaria a la que se alude.

Con el propósito de determinar si las previsiones del legislador se adecuan a la Carta Política, la Corte debe, en primer término, precisar si el artículo 153 de la Ley 488 de 1998 crea un nuevo impuesto en cabeza de las sociedades por acciones, y posteriormente, corroborar si se cumplen los requisitos técnicos señalados por el ordenamiento superior cuando se trata de fijar el contenido de cargas fiscales y parafiscales –artículo 388 C.P.-.

3. De la interpretación sistemática de las normas jurídicas

El asunto que en esta oportunidad se presenta a consideración de la Corte es un buen ejemplo de aquellos casos en los que el proceso mediante el cual se pretende aplicar una norma de derecho, ha de hacerse mediante la integración sistemática de diversos preceptos que regulan un mismo evento. De nada sirve el ejercicio de interpretación que se reduce a los límites de una sola disposición -v.gr. el artículo acusado-, cuando la adecuada comprensión de dicho precepto depende de la integración de artículos contenidos en otras regulaciones. El ordenamiento jurídico presenta con frecuencia normas incompletas, cuyo contenido y finalidad deben articularse junto a otras reglas; sólo de este modo es posible superar supuestas incongruencias al interior de un orden normativo.

Como se verá, la norma acusada, establece una consecuencia concreta en materia tributaria, i.e. el pago de un impuesto, respecto de ciertos actos de las sociedades anónimas. Para el efecto, hace remisión expresa a una ley preexistente que se encarga de determinar todos los elementos de la carga impositiva, configurando, de este modo, una situación en la que es necesaria la integración normativa.

En efecto, el artículo 153 de la Ley 488 de 1998 se concreta a señalar que los aumentos del capital suscrito de las sociedades por acciones, inscritas en el Registro Mercantil, están sometidos al impuesto de registro. Con este señalamiento no se hace nada distinto a fijar los efectos tributarios de un acto de indudable trascendencia en la vida societaria, y añadir un nuevo hecho gravable -hecho generador del impuesto- a los previstos en el artículo 226 de la Ley 223 de 1995.

La cabal comprensión y aplicación del artículo 153 de la Ley 488 de 1998 depende, como en efecto se expresa en la propia norma, de la interpretación integral que se haga de este precepto con lo dispuesto en el mencionado artículo 226 y siguientes de la Ley 223 de 1995, encargados de regular el impuesto de registro. En este orden de ideas, ha de entenderse que los hechos generadores de dicho gravamen son (a.) la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares y que, de conformidad con las disposiciones legales, deban registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio, y (b.) el aumento del capital suscrito de las sociedades por acciones.

No es posible afirmar, entonces, que la norma acusada sea contraria a la Constitución en los

términos señalados por el actor, pues con ella no se crea un nuevo impuesto; simplemente se subsume bajo la órbita de las normas que regulan la aplicación de un gravamen ya existente -el registro-, un nuevo hecho gravable constituido por el aumento del capital suscrito de las sociedades por acciones. Los demás elementos que el demandante echa de menos a la hora de identificar la obligación tributaria que grava el referido aumento del capital suscrito, están definidos en la Ley 223 de 1995.

Ahora bien: resulta necesario precisar que la integración de normas jurídicas, por virtud de la remisión que hace una de ellas, sólo es concebible en la medida en que dicha operación completa el sentido de disposiciones que dependen mutuamente para su cabal aplicación. No se trata, entonces, de una manera analógica de interpretar el derecho, o de extender el imperio de alguna disposición a asuntos no contemplados por el ordenamiento legal. En el caso concreto, la referencia hecha por el artículo impugnado al Capítulo XII de la Ley 223 de 1995 -que versa sobre el impuesto de registro-, tiene sentido, y es necesaria, en la medida en que ésta regulación contiene todos los elementos que completan la obligación tributaria que somete al impuesto de registro el aumento del capital suscrito de las sociedades por acciones.

De este modo, es posible comprender que una norma se restrinja a crear un nuevo hecho gravable, haciendo remisión a disposiciones preexistentes en la materia con el propósito de establecer los demás elementos de la obligación tributaria -sujetos, base gravable y tarifas-.

Cierto es que acerca del contenido material sobre el que versa la norma impugnada -así lo señalan tanto el actor como los intervinientes en el proceso-, ya existen antecedentes legales y judiciales que precisaron que no todos los actos que están sujetos a inscripción en el Registro Mercantil son objeto del impuesto de registro¹, y que la definición de los elementos de la obligación tributaria es función privativa del Congreso, las asambleas y los concejos².

Si bien en dichas oportunidades, los pronunciamientos del Consejo de Estado centraban su atención en asuntos de alguna forma relacionados con los que aquí se discuten -se hablaba entonces de la inscripción de los aumentos de capital suscrito certificados por los revisores fiscales-, el señalamiento que ahora hace el legislador, a través de la Ley 488 de 1998, contribuye a superar las discusiones sobre la legitimidad del impuesto de registro que se aplica a los aumentos de capital suscrito de las sociedades por acciones, pues se trata,

finalmente, del ejercicio de la autonomía que en materia tributaria le reconoce la Constitución a la rama legislativa -artículo 150, numerales 11 y 12-.

En síntesis, como resultado de la expedición de la Ley 488 de 1998, el acto mediante el cual se decreta el aumento del capital suscrito de las sociedades por acciones tiene una inequívoca consecuencia en materia tributaria, cual es la de servir como nuevo hecho generador del impuesto de registro. Para tal efecto, los documentos en los que se consigna los términos en los que se produce dicha variación, han de servir como prueba del aumento.

Se verifica, de este modo, una adición al artículo 226 de la citada Ley 223 de 1995, de tal forma que el impuesto de registro tiene por objeto, tanto la inscripción que se hace de ciertos eventos en las oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio, como también el aumento del capital suscrito de las sociedades por acciones. No se crea, entonces, ningún nuevo tributo.

4. Del principio de legalidad en materia tributaria. El principio de certeza

Sin duda, el poder impositivo que se le reconoce a ciertos órganos del Estado está sometido a limitaciones dispuestas por el conjunto de derechos y garantías que consagra la Constitución. Sin embargo, los argumentos que presenta la demanda del artículo 153 de la Ley 488 de 1998, hacen necesario un breve comentario sobre los principios fundamentales de igualdad y de legalidad como contrapesos a la actividad fiscal del Estado (artículos 338 y 363 C.P.).

De una parte, el cobro de los impuestos, en el marco de un Estado de Derecho, debe ser fiel a la idea de brindar tratamiento igual a los iguales y desigual a los desiguales³, de manera que el pago de tributos por parte de los ciudadanos a la administración, consulte las circunstancias que rodean cada caso y se traduzca en la aplicación equitativa de las cargas que configura la ley. La concreción del principio de igualdad no puede entenderse, entonces, como una simple medida que establece mecánicamente la paridad entre todos los administrados, sino como el resultado de un ejercicio fundado en la equidad.

Por otro lado, la atribución reconocida a las autoridades para la creación o regulación de cargas impositivas debe respetar el principio de reserva legal que, expresado en el aforismo "nullum tributum sine lege", señala tanto la necesidad de un acto del legislador para la creación de gravámenes, como el respeto al supuesto político de la representación, por

virtud del cual, la creación de impuestos va de la mano del consentimiento -directo o indirecto- de la colectividad. La Constitución señala con claridad:

Artículo 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. 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.

(...)

Este artículo consagra, por una parte, el principio de la predeterminación de los tributos, “ya que fija los elementos mínimos que debe contener el acto jurídico que impone la contribución para poder ser válido, puesto que 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”⁴.

Además, la Norma Superior autoriza únicamente a las corporaciones de representación pluralista -como el Congreso, las asambleas y los concejos- a imponer las contribuciones fiscales y parafiscales, reconociendo lo que la doctrina ha denominado como principio de representación popular en materia tributaria, según el cual, no puede haber impuesto sin que medie la discusión y aprobación a cargo de los funcionarios que, en seno de un sistema democrático, tienen la tarea de velar por los intereses ciudadanos y participar en la elaboración de las políticas públicas en su nombre.

Esta necesidad de predeterminación de los tributos y el principio de representación popular, que son en últimas la esencia de la reserva legal en materia tributaria, 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 debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido”⁵.

Dicho principio de legalidad que se desarrolla en nuestro ordenamiento a partir de la consagración de los dos postulados aludidos, es un asunto sobre el que esta Corporación ha fijado una clara línea jurisprudencial en los siguientes términos:

“El principio de legalidad del impuesto, recogido por el artículo 338 de nuestra Carta Política,

enuncia que el ejercicio del poder de imposición sólo corresponde a las corporaciones públicas que ostentan la representación popular. Este principio se concibe como una garantía en favor de los contribuyentes, a quienes se les reconoce el derecho ejercido a través de sus elegidos, de verificar la necesidad de las contribuciones públicas y de consentirlas. Históricamente surge a la vida jurídica como garantía política, con la inclusión en la Carta Magna inglesa de 1215 del principio “no taxation without representation”. Hoy en día es universalmente reconocido y constituye uno de los pilares del estado democrático.

“Pero el alcance de este principio no se limita al establecimiento del tributo mismo, sino que va más allá, pues se refiere también a la determinación de los elementos de la obligación tributaria por parte de los representantes del pueblo”⁶.

Ahora, desde la perspectiva práctica de las relaciones entre el fisco y los ciudadanos, el cumplimiento cabal de las obligaciones tributarias depende además, de la claridad y certeza⁷ con que se establezcan cada uno de sus elementos, pues en la base del régimen general de obligaciones que regula el ordenamiento jurídico, se encuentra la necesidad de conocer con precisión cuál es el contenido de las cargas que se le imponen a un deudor. Se trata de conceptos que, como se anticipó, cobran especial importancia cuando se aplican a las relaciones entre el Estado y los particulares en el campo tributario, pues aquí, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito privado, no sólo están en juego intereses particulares, sino que también se ven comprometidos fines sociales y derechos reconocidos a toda la colectividad. De ahí la necesidad expresada en la Constitución y reiterada por la Corte Constitucional de que las normas tributarias, tanto sustantivas como procedimentales expresen claramente su radio de acción y los actos y sujetos a quienes han de aplicarse⁸.

El principio de certeza en materia tributaria, que surge como consecuencia lógica del de legalidad, tiene, según lo expuesto, la finalidad de garantizar que todos los elementos del vínculo impositivo entre los administrados y el Estado estén consagrados inequívocamente en la ley, bien porque las normas que crean el tributo los expresan con claridad, o porque en el evento en que una disposición remite a otra para su integración, es posible identificar dentro del texto remitido el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravable, la base gravable y la tarifa del gravamen.

Con el propósito de establecer si el artículo 153 de la Ley 488 de 1998 concuerda con la

Carta Política, respetando el principio de certeza de los tributos, es necesario determinar si por gracia del ejercicio de integración normativa, ya referido, es posible establecer todos los elementos de la obligación tributaria permitiendo su aplicación a un nuevo hecho gravable.

La visión integral del Título XII de la Ley 223 de 1995, resulta útil en este punto, para establecer si los requisitos que configuran la carga impositiva generada por virtud del aumento del capital suscrito en las sociedades por acciones, ya están señalados en la ley, respetando así los lineamientos constitucionales en materia tributaria. Veamos:

a. El artículo 226 de la citada ley define el hecho generador del impuesto de registro. Hace referencia, entonces, a la inscripción de actos, contratos y negocios jurídicos que por virtud de las disposiciones legales han de registrarse en las Oficinas de Instrumentos Públicos y en las Cámaras de Comercio. Como ha quedado dicho, la definición de estos hechos gravables ha de completarse con uno nuevo: el aumento del capital suscrito de las sociedades por acciones al que se refiere el artículo 153 de la Ley 488 de 1998.

a. El artículo 227 establece como sujetos pasivos del tributo a los particulares contratantes o beneficiarios del acto o providencia que se somete a registro. Esta fórmula es aplicable al caso del aumento del capital suscrito de las sociedades por acciones, bajo el entendido de que ya no se habla en términos generales de contratantes o beneficiarios de actos que se someten a registro, sino de un evento concreto constituido por la señalada variación de capital.

a. El artículo 228 señala el momento de causación del impuesto que, por regla general, es el de la solicitud de la inscripción del documento en el que consta el acto correspondiente -el aumento de capital suscrito, en el presente caso-.

a. El artículo 229 fija como base gravable del impuesto el valor incorporado en el documento

que contiene o sirve de prueba del acto, contrato o negocio jurídico que se inscribe. Igualmente se refiere a algunas bases gravables especiales, a saber: el capital suscrito en la inscripción de los contratos de constitución y reforma de sociedades anónimas y asimiladas; y el capital social en la inscripción de contratos de constitución o reforma de sociedades de responsabilidad limitada o asimiladas.

a. El artículo 230 señala que las tarifas del impuesto de registro son establecidas por las Asambleas Departamentales a iniciativa de los gobernadores, dentro de unos rangos mínimos y máximos contenidos por el mismo artículo -que contemplan, incluso, la existencia de actos que no señalan valor alguno-. Esta facultad reguladora que se reconoce a los entes territoriales se otorga en aplicación de lo previsto en el inciso 2 del artículo 338 C.P.

a. El artículo 231 hace referencia al término para efectuar el registro. Por regla general, será el contenido en las disposiciones legales que regulan cada acto o contrato particular. De manera residual establece que cuando no se señale término específico, los actos, contratos o negocios jurídicos sujetos a registro deben efectuarse:

i. Dentro de los dos meses siguientes, si han sido otorgados o expedidos en el país;

ii. Dentro de los tres meses siguientes, si han sido otorgados o expedidos en el exterior.

a. Finalmente, en los artículos 232 a 236, la Ley 223 de 1995 se regulan asunto procedimentales como el lugar donde debe efectuarse el pago del impuesto, los responsables de la liquidación y pago del tributo, la administración y control de los recursos conseguidos y su destinación presupuestal.

No tiene razón el actor cuando afirma que el artículo 153 de la Ley 488 de 1998 es contrario a la Constitución por no contener la totalidad de los elementos que definen la obligación tributaria y que son parte esencial de toda norma que crea un nuevo impuesto. Como se vio, el precepto impugnado no crea tributo alguno; se limita a dar a luz un nuevo hecho

generador, haciendo expresa remisión a una ley preexistente con el propósito de determinar los demás elementos del gravamen.

No es posible sostener, en conclusión, que se está en presencia de una norma que transgrede la Constitución, pues simplemente se trata de un precepto incompleto -como tantos otros- cuyo contenido y significados jurídicos ha de integrarse al de otras disposiciones del ordenamiento.

Por las razones expresadas y sólo respecto de los cargos formulados la norma demandada se declarará exequible.

I. 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 :

Declarar EXEQUIBLE el artículo 153 de la Ley 488 de 1998 respecto de los cargos formulados.

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

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Presidente

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Presidente

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

FABIO MORON DIAZ

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 Consejo de Estado Sentencia del 4 de septiembre de 1998. C.P. Daniel Manrique Gumán.

2 Consejo de Estado Sentencia del 19 de Febrero de 1999. C.P. Julio E. Correa Restrepo.

3 Cfr. Sentencias C-183 de 1998 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz y C-327 de 1999 M.P. Carlos Gaviria Díaz.

4 Corte Constitucional Sentencia C-084 de 1995. M.P. Alejandro Martinez Caballero.

5 Ibid.

6 Corte Constitucional Sentencia C-583 de 1996. M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

7 Corte Constitucional Sentencia C-228 de 1993. M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

8 Corte Constitucional Sentencia C-537 de 1995. M.P. Hernando Herrera Vergara.