

Sentencia C-597/00

PODER DE IMPOSICION DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA-Establecimiento de contribuciones fiscales y parafiscales

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTOS-Aspectos

PRINCIPIO DE REPRESENTACION POPULAR DEL TRIBUTOS-Alcance/PRINCIPIO DE PREDETERMINACION DEL TRIBUTOS-Alcance

ENTIDADES TERRITORIALES-Establecimiento de tributos y contribuciones

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTOS-Señalamiento del impuesto/TRIBUTOS-Elementos esenciales

SEGURIDAD JURIDICA Y NO EVASION EN TRIBUTOS-Establecimiento de elementos esenciales

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTOS-No señalamiento claro y preciso de elementos esenciales/POTESTAD REGLAMENTARIA-No establecimiento de elementos esenciales de la obligación tributaria

Se desconoce el principio de legalidad en sentido material cuando la ley, la ordenanza o el acuerdo no señale directa y claramente los elementos de la relación tributaria; en tal caso, la administración no es la llamada a solventar esa carencia por medio de su facultad reglamentaria, puesto que de llegar a establecer tales elementos invadiría órbitas de competencia específicamente establecidas en el ordenamiento superior para otras autoridades, en la medida en que estaría facultando para la determinación de la fuente esencial del impuesto, es decir para la creación misma del tributo.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTOS-Definición de elementos esenciales no se difiere al reglamento

TRIBUTOS-Competencia para establecer elementos esenciales

POTESTAD REGLAMENTARIA-Definición de suma sobre la cual se liquida un tributo

La Corporación en varias oportunidades ha aceptado que por razones de orden técnico y

administrativo se defiera al ejercicio de la potestad reglamentaria, la definición de la suma sobre la cual se liquida un tributo, sin que esto suponga una vulneración a la vigencia del principio de legalidad del mismo, pues la determinación particular de la base gravable sigue estando en manos de los órganos representativos de elección popular.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-No implica detalle de suma sobre la cual la base gravable se liquida

Resultaría contrario a la técnica del procedimiento tributario exigir que la ley, el acuerdo o el reglamento, más allá de la fijación de la base de cobro del gravamen, entren a detallar en cada caso concreto la suma sobre la cual el mismo habrá de liquidarse, ya que en esta operación deben tenerse en cuenta variables económicas que escapen al rigorismo propio de esos actos jurídicos y a la determinación política del tema, lo cual se encuadra dentro del principio de legalidad tributaria.

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Bienes que no lo causan

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Gravamen a la importación de bienes

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Publicación de base gravable por el Gobierno

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Regla exceptiva para imposición de gravamen/IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Funciones asignadas al Gobierno para liquidación y pago

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Excepción a la excepción del pago para ciertos bienes de producción nacional

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Gravación implícita

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Tarifa equivalente implícita

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Importación de bienes agropecuarios, pesqueros y forestales

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Excepción de productos cuya oferta sea insuficiente para atender la demanda interna

GOBIERNO NACIONAL EN PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Función de liquidación y

pago del gravamen

GOBIERNO NACIONAL EN IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Cálculo de valor de tarifa promedio implícita

GOBIERNO NACIONAL EN TRIBUTOS-Función reglada

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Determinación o señalamiento

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Creación y recaudación

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-Productores nacionales e importadores de productos

Referencia: expediente D-2632

Demanda de inconstitucionalidad contra los incisos 1o. y 2o. del párrafo 1o. del artículo 43 de la Ley 488 de 1998

Actor: Oscar Jiménez Leal

Magistrado Ponente:

Dr. ALVARO TAFUR GALVIS

Santafé de Bogotá D.C., veinticuatro (24) de mayo del año dos mil (2000).

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

## I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Oscar Jiménez Leal demandó los incisos 1o. y 2o. del párrafo 1o. del artículo 43 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 acusada, conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 43.460, del 28 de diciembre de 1998, y se subraya lo demandado:

“LEY 488 DE 1998

(diciembre 24)

por la cual se expiden normas en materia Tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales

### CAPITULO II

Impuesto sobre las ventas

(...)

Artículo 43. Bienes que no causan el impuesto. El artículo 424 del Estatuto Tributario quedará así:

Artículo 424. Bienes que no causan impuesto. Los siguientes bienes se hallan excluidos del impuesto y por consiguiente su venta o importación no causa el impuesto a las ventas. Para tal efecto se utiliza la nomenclatura arancelaria Nandina vigente:

(...)

Parágrafo 1o. La importación de los bienes previstos en el presente artículo estará gravada con una tarifa equivalente a la tarifa general del impuesto sobre las ventas promedio implícita en el costo de producción de bienes de la misma clase de producción nacional, con excepción de aquellos productos cuya oferta sea insuficiente para atender a la demanda interna.

Para efectos de la liquidación y pago del impuesto sobre las ventas por importaciones de esta

clase de bienes, el Gobierno Nacional deberá publicar la base gravable mencionada en el inciso anterior aplicable a la importación de cada bien, teniendo en cuenta la composición en su producción nacional.”

El ciudadano Oscar Jiménez Leal considera que la norma atacada vulnera la Constitución Política en sus artículos 150, numerales 10 y 12, y 338, por las razones que a continuación se resumen:

Según lo manifiesta, comoquiera que el poder tributario está radicado en cabeza del Congreso de la República y sólo a través de la ley se pueden fijar los elementos esenciales de la obligación tributaria, en desarrollo del principio que establece que no hay impuesto sin representación (*nullum tributum sine lege*), resulta inconstitucional que dicha facultad se le haya atribuido al gobierno nacional, como en su concepto estima que ocurrió en la norma enjuiciada, respecto de los elementos constitutivos del impuesto sobre las ventas de que trata la disposición enjuiciada.

En su concepto, al existir una “omisión grave que plantea varios y contradictorios problemas de interpretación” en la determinación de los elementos de esa obligación tributaria, el ejecutivo fijó “el hecho imponible, la base gravable y la tarifa aplicable” de tal tributo, mediante la expedición del Decreto Reglamentario 1344 del 22 de julio de 1999.

Así las cosas, el accionante considera que el legislador fue impreciso al señalar en forma general que el hecho gravable del tributo contemplado en la norma acusada es la importación de los bienes excluidos, salvo para aquellos cuya oferta sea insuficiente para atender la demanda interna, toda vez que no especifica a qué clase de oferta se refiere la ley, ni cuándo debe entenderse que la misma es suficiente con el fin de causar el impuesto, o cuándo es insuficiente, para excepcionarlo. En consecuencia, para el demandante la excepción al hecho gravable quedó sometida a la discrecionalidad del ejecutivo y a la interpretación individual de distintas autoridades estatales que plantean una diversidad de criterios sobre el hecho generador del impuesto.

En efecto, a manera de ejemplo, señala que el Departamento Nacional de Planeación considera como insuficiencia de la oferta el caso de la “no producción” y, por lo tanto, “la tarifa equivalente implícita debe aplicarse sobre todos los productos en los que exista producción nacional”, definición que para el actor contraría la voluntad del legislador que

“creó, en forma expresa, un beneficio a favor de los importadores de bienes de oferta insuficiente”.

Adicionalmente, añade que según concepto emitido por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, a través del Viceministerio de Coordinación de Políticas, el cual cita, la exclusión del impuesto se refiere a “la importación de bienes cuya producción nacional no sea suficiente para atender la demanda interna”, interpretación que para el demandante rebasa el sentido de la norma, en cuanto equipara equivocadamente la oferta con la producción nacional, pues se toma en forma total, es decir “la doméstica más la del resto del mundo, susceptible de ser importada”, con lo cual, en su sentir, nunca habría insuficiencia de oferta para atender la demanda interna, pues el déficit de la producción nacional siempre se sortearía con la producción mundial susceptible de ser importada, haciendo inoperante la norma.

Además, menciona que la tendencia de esa cartera es la de señalar que todas las importaciones de bienes agropecuarios, pesqueros y forestales deben ser gravadas con el IVA para no discriminar la producción nacional, criterio que el accionante estima fue el que prevaleció en la expedición del Decreto 1344 de 1999, pues allí no se tuvo en cuenta el concepto de oferta insuficiente y solamente se inspiró en el afán de incrementar la protección a la producción nacional, confundiendo la finalidad del IVA que es “meramente fiscalista con las del arancel cuya fijación se hace por razones de política comercial, entre las cuales está la protección a la producción interna”.

Por consiguiente, cuestiona del mencionado Decreto 1344 de 1999 que haya gravado bienes que presentan un déficit estructural y permanente, si se tiene en cuenta la relación entre la producción nacional y el consumo interno, como ocurre con el trigo, maíz, habas de soya, etc. y aquellos que no registran el más mínimo volumen de producción nacional, como la avena.

Por otra parte, el actor manifiesta que la disposición enjuiciada también fue imprecisa respecto de la determinación de la base gravable y la tarifa a aplicar, dejando esta tarea al reglamento administrativo, con violación de la Constitución, toda vez que, en su inciso segundo, ordenó al gobierno nacional publicar la base gravable, delegándole, indebidamente, la fijación de esos conceptos en cada uno de los productos seleccionados, elementos impositivos que, en su concepto, quedaron al igual que el hecho gravable sometidos a la

definición de funcionarios administrativos quienes “determinaron la metodología y las fuentes de información que finalmente les sirvieron para señalar las tarifas, despojando de toda garantía democrática a los contribuyentes”.

#### IV. INTERVENCIONES

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

El ciudadano Luis Alberto Sandoval Navas, actuando en representación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, intervino en el proceso de la referencia con el fin de defender la constitucionalidad de la norma demandada, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Para empezar, hace una descripción del contenido de esa disposición para luego señalar que la misma hace parte del “Libro V” del Estatuto Tributario, el cual establece todos los elementos sustanciales del impuesto a las ventas, es decir: el hecho generador (art. 420), los sujetos pasivos (art. 437 y s.s.), la base gravable (arts. 447 a 467) y la tarifa (arts. 468 a 476-1).

A renglón seguido, puntualiza que aquella norma se refirió a la importación de los bienes en ella señalados para su gravamen según la tarifa promedio implícita pagada en la producción nacional de los mismos y, aunque estableció que el gobierno publicaría la base gravable aplicable a la importación de cada bien, en su opinión, se refería a la de la tarifa mencionada en el inciso anterior, como se estableció en el artículo 2o. del Decreto 1344 de 1999, según el cual “El impuesto sobre las ventas en la importación de los bienes de que trata este decreto, corresponderá al valor resultante de aplicar la tarifa promedio implícita del bien importado establecida en el artículo anterior a la base gravable para importaciones establecida en el artículo 459 del Estatuto Tributario”, el que a su vez establece que “La base gravable para liquidar el impuesto sobre las ventas en al (sic) caso de bienes importados, será el valor CIF de las mismas, incrementado con el valor de los gravámenes arancelarios y de los impuestos a las importaciones”.(subraya y negrilla original).

Por lo tanto, asevera que todos los elementos sustanciales de la obligación tributaria en mención están señalados por la ley, con lo cual se demuestra que carece de todo fundamento el cargo formulado según el cual se viola el artículo 338 superior, relativo al

principio de la legalidad del impuesto y, por el contrario, considera que el citado Decreto se limitó a establecer y a publicar, conforme lo ordenado en la ley, la tarifa mencionada.

De otra parte, manifiesta que el concepto de tarifa promedio implícita en el costo de producción de bienes de la misma clase de producción nacional, necesario para determinar la tarifa general promedio del impuesto sobre las ventas que grava la importación de los bienes señalados por la norma acusada, obedeció al propósito del legislador de igualar en condiciones al productor frente al importador, según indica se expuso en el debate surtido ante el Congreso, “donde sólo se excluía del impuesto a la venta (no a la importación) a los bienes relacionados en la norma”.

En consecuencia, indica que el legislador quiso desgravar la venta de productos esenciales de producción nacional para garantizar su oferta, permitiendo que ésta pudiera cumplirse también con productos importados, pero en condiciones de igualdad con los productores nacionales, para lo cual, “estos deben cancelar proporcionalmente los mismos impuestos que pagan los productores nacionales en su producción, excluyendo de su pago, la importación de dichos bienes, solo cuando en un momento determinado, el mercado nacional (que es fluctuante), “sea insuficiente para atender la demanda interna” (precisamente para garantizar su oferta).”.

## 2. Intervención Ciudadana

El ciudadano Luis Carlos Gómez Jaramillo coadyuvó la demanda. En su escrito manifiesta que comparte íntegramente los argumentos del demandante en cuanto a la violación del artículo 338 de la Constitución, en concordancia con el artículo 150, numerales 10 y 12, de la misma, por la norma acusada, pues asevera que el legislador, so pretexto de delegar en el Gobierno la función de publicar la base gravable, realmente lo facultó para que la determinara, así como para que fijara la tarifa del IVA implícito, en contravía del principio de la legalidad del tributo.

Al respecto, llama la atención acerca de la similitud del presente caso con el estudiado en la Sentencia C-740 de 1999, en la que se declaró la inconstitucionalidad del Régimen Unificado de Imposición (Ley 488 de 1998, art. 28), por encontrar que la norma allí demandada implicaba un nuevo tributo donde se difería a la administración tributaria la atribución de fijar sus elementos constitutivos, tal y como, en su parecer, acontece en el presente asunto.

De otra parte, agrega a los anteriores cargos los de vulneración del numeral 9o. del artículo 95 y del inciso 1o. del artículo 363 superiores, ya que estima que los impuestos sobre las ventas son regresivos, de ahí que los legisladores habitualmente excluyan los bienes de primera necesidad de los mismos; sin embargo, manifiesta que en este caso fue el propio legislador el que introdujo el debate al recortar la lista de bienes “exentos” del IVA y gravar con un IVA implícito las importaciones de estos mismos bienes, mediante la expedición de la norma enjuiciada, supuestamente, para “devolverle la equidad al productor nacional de estos mismos bienes que sufraga en sus procesos insumos y servicios gravados que no puede repercutir”, todo lo cual se traduce en el deterioro del principio de progresividad del ordenamiento impositivo, como fundamento del sistema tributario.

Más adelante, indica que la exclusión del impuesto a las ventas sobre algunos bienes y servicios básicos significa una reducción parcial para el consumidor final porque los costos de producción y, por consiguiente, los precios de venta resultan afectados por los impuestos pagados en los procesos de fabricación y distribución, sin que el productor nacional de bienes excluidos pueda reclamar la devolución de los tributos asumidos por el uso de materias primas, insumos y servicios gravados, lo que genera un problema técnico en la aplicación del impuesto sobre las ventas y un atentado contra el principio de eficiencia o de economicidad que propugna por el recaudo de impuesto con el menor costo administrativo y menor carga económica y de trámites para el contribuyente.

En consecuencia, destaca que resulta violatorio del artículo 95 de la Carta Política, que el contribuyente deba sufragar un impuesto adicional sobre la importación de bienes expresamente excluidos, para cubrir las diferencias derivadas de una aplicación antitécnica del tributo, pues el Gobierno no puede eludir su responsabilidad por la inapropiada aplicación del mismo, invocando el restablecimiento del principio de equidad tributaria al señalar que el productor nacional no es sujeto del IVA. Finalmente concluye:

“Este es un típico caso en el cual detrás de propósitos aparentemente nobles, se oculta la voracidad fiscalista del Estado. De una parte, al anunciar que los productos básicos de la canasta familiar no estarán sometidos al impuesto sobre las ventas, pero grava sus materias primas, insumos y servicios básicos encareciendo su costo de producción interna, y de otra parte, porque en señal de arrepentimiento promueve más impuestos para devolverle al productor nacional una equidad que el mismo le quita. Con medidas como esta se violentan

los principios constitucionales [de] equidad, eficiencia y progresividad, en los cuales está fundado el sistema tributario, de acuerdo con el artículo 363 de la C.P., al otorgarle prelación a la equidad vista únicamente desde el lado del productor.”.

## V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El señor Procurador General de la Nación, en Concepto No. 2005, recibido el 14 de diciembre de 1999 en la Secretaría de la Corte Constitucional, presenta escrito frente al asunto de la referencia, en favor de la constitucionalidad de los incisos primero y segundo del párrafo 1o. del artículo 43 de la Ley 488 de 1998, en la forma que a continuación se sintetiza:

En primer término, la Vista Fiscal manifiesta que la facultad de establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, parafiscales, es de orden exclusivamente legal (C.P., art. 150-12) y que, bajo este orden de ideas, la norma demandada cumple con este presupuesto al establecer un impuesto que será aplicable a la importación de los bienes allí mencionados, una exención tributaria para los productos cuya oferta sea insuficiente para atender la demanda interna y una delegación expresa al Ejecutivo para que publique la base gravable o el valor del impuesto que deben pagar las importaciones de esos bienes, teniendo en cuenta la producción nacional.

En consecuencia, en dicha intervención se menciona que no es cierto, como lo afirma el demandante, que en la disposición acusada no se haya fijado de manera clara e inequívoca los elementos esenciales de la obligación tributaria, ni que se le haya conferido esta labor al Ejecutivo, pues al analizar su texto y contexto se encuentra que hay precisión sobre el hecho generador, el cual sería la importación de los bienes señalados en el artículo 424 del Estatuto Tributario, los sujetos pasivos de la misma, que serían los importadores según el artículo 437, lit. d.) de ese mismo Estatuto, y la base gravable, que para el caso correspondería a la que señala el artículo 459 ibidem, es decir, “la misma que se tiene en cuenta para liquidar los derechos de aduana, adicionados con el valor de este gravamen”.

En criterio del jefe del Ministerio Público, lo anterior ofrece claridad en cuanto a que la norma acusada no facultó al Ejecutivo para fijar la base gravable del impuesto sobre las ventas aplicable a las importaciones de los bienes relacionados en el artículo 43 de la Ley 488 de 1998, pues ésta se especificó en la misma ley, mediante una regulación en su criterio apropiada ya que “la exención parcial a la que se hace mención en el citado artículo 43, se

aplica con referencia directa a los bienes y no a su importación”.

De otro lado, el Procurador considera que cuando el legislador señaló que el gobierno nacional debía publicar la base gravable mencionada, lo que quiso significar es que le correspondía publicar la tarifa general del IVA promedio implícita en el costo de producción de los bienes nacionales, lo que estima se hizo mediante “el Decreto 1433 de 1999” referenciado por el actor, siguiendo las pautas dadas por el legislador. De este modo, no hubo un exceso en la facultades otorgadas al Ejecutivo, ya que a éste no se le encargó de disponer acerca del establecimiento o modificación de los elementos esenciales de la obligación tributaria.

Además, agrega en su escrito que la razón de ser de esa disposición radica en el propósito del legislador de proteger la producción agrícola y la actividad pecuaria, pues, de lo contrario, los bienes reseñados en el artículo 43 importados tendrían una exención total, con desventaja para los de producción nacional con lo cual, a la vez, se pretende estimular el comercio exterior mediante una tarifa inferior al 16% y como la elaboración del estudio técnico para la determinación del costo de producción de bienes de la misma clase en el país constituye una labor difícil de cumplir por medio de ley, por tratarse de una situación cambiante, es que, en su concepto, la norma enjuiciada delegó la tarea al gobierno.

Por lo tanto, concluye que no puede hablarse de inconstitucionalidad de la norma por tratar de dejar un espacio de acción a la administración quien “maneja directamente el tema patrimonial de la obligación tributaria, para así poder oscilar en el campo económico y no volver radical e imposible la aplicación de las leyes fiscales”, consideración que hace aplicable al punto de la demanda relativo a la exención del impuesto a la importación de bienes pues, según lo indica el jefe del Ministerio Público, aunque no exista duda acerca de que la oferta tendrá que ser insuficiente para que se exceptúe del impuesto a las importaciones de los bienes referidos en el artículo 43 de la Ley 488 de 1999, lo cierto es que “concretar en esta materia valores o, para el caso, producción de bienes, que se supedita a situaciones climáticas, económicas y hasta de orden público, llevaría a extremar una función y a la postre a obtener normas que serían imposibles de aplicar”.

## VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

### 1. Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4o. de la Carta Política, la Corte Constitucional es competente para conocer y decidir, definitivamente, sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia.

## 2. La materia sujeta a examen

Por medio del artículo 43 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”, se modificó el artículo 424 del Estatuto Tributario (E.T.), estableciéndose los bienes que no causan impuesto sobre las ventas. La actual demanda de inconstitucionalidad se dirige contra la totalidad del párrafo 1o. de dicho artículo 43.

De conformidad con los escritos presentados por el actor y por el coadyuvante de la misma, se consideran vulnerados por la disposición acusada los artículos 150, numerales 10 y 12, 338, 95, numeral 9o. y 363, numeral 1o., de la Carta Política.

Los fundamentos de esa afirmación se concretan en señalar que el legislador omitió determinar en forma precisa los elementos esenciales de la obligación tributaria allí contemplada, atinentes al hecho imponible, la base gravable y la tarifa aplicable, atribuyendo esa facultad de definición a la discrecionalidad del ejecutivo, como efectivamente señalan que ocurrió mediante la expedición del Decreto Reglamentario 1344 del 22 de julio de 1999, así como a la interpretación individual frente al hecho gravable, por distintas autoridades estatales, cuyos conceptos trajeron en cita. Igualmente, cuestionan de ese mismo Decreto Reglamentario, que se hayan gravado bienes que presentan un déficit estructural y permanente, si se tiene en cuenta la relación entre la producción nacional y el consumo interno, así como aquellos que no registran el más mínimo volumen de producción nacional.

En forma adicional, estiman que con la disposición acusada se produjo un desconocimiento del principio de eficiencia o de economicidad tributaria, pues el contribuyente termina sufragando un impuesto adicional sobre la importación de bienes expresamente excluidos del impuesto sobre las ventas, para cubrir las diferencias derivadas de una aplicación antitécnica del tributo allí contemplado y se ignora, igualmente, el principio de progresividad, fundamento del sistema tributario, en la medida en que dicho impuesto es regresivo.

Así las cosas, para resolver el presente asunto esta Corporación deberá sustentar su análisis

desde la vigencia y alcance del principio de legalidad de los tributos, con el fin de determinar si las omisiones que se le endilgan al legislador en dicha norma son reales, si efectivamente se permitió al ejecutivo reemplazarlo en el ejercicio de la facultad de señalamiento de los elementos esenciales del tributo, y si es cierto que se vulneran los principios de eficiencia y progresividad tributaria con la disposición demandada.

### 3. Principio de legalidad de los tributos como presupuesto esencial de la facultad impositiva

En desarrollo de la potestad legislativa ordinaria, el Congreso de la República puede establecer contribuciones fiscales y, sólo en forma excepcional, contribuciones de tipo parafiscal, en los casos y bajo las condiciones legalmente establecidos. Dicha facultad se ha denominado poder de imposición, el cual lo comparten las corporaciones políticas y administrativas de ciertas entidades territoriales, como ocurre con las asambleas departamentales y los concejos distritales municipales, en los precisos términos que fije la ley (C.P., arts. 150-12 y 338).

Fue en desarrollo del principio democrático que el Constituyente de 1991 confirió a los cuerpos colegiados y de elección y representación popular antes mencionados, esa facultad de establecer tributos, la cual se encuentra sometida a los presupuestos propios del principio de legalidad tributaria<sup>1</sup>, dentro de los cuales adquieren especial vigencia los de representación popular para el señalamiento de los impuestos y el de predeterminación de los elementos esenciales de los mismos, en los términos analizados por esta Corte en la Sentencia C-987 de 1992, de la siguiente manera:

“5- En anteriores oportunidades, esta Corporación ha precisado el alcance del principio de legalidad tributaria, y ha señalado que éste comprende al menos tres aspectos<sup>3</sup>. De un lado, este principio incorpora lo que la doctrina ha denominado el principio de representación popular en materia tributaria, según el cual no puede haber impuesto sin representación de los eventuales afectados. Por ello la Constitución autoriza únicamente a las corporaciones de representación pluralista -como el Congreso, las asambleas y los concejos- a imponer las contribuciones fiscales y parafiscales (CP art. 338). De otro lado, la Carta consagra 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 (CP art. 338). Y, finalmente, la Constitución autoriza a las entidades territoriales a establecer tributos y contribuciones, pero de conformidad con la Constitución y la ley. Esto muestra entonces que las entidades territoriales, dentro de su autonomía, pueden establecer contribuciones pero siempre y cuando respeten los marcos establecidos por la ley, puesto que Colombia es un país unitario, y por ende los departamentos y municipios no gozan de soberanía fiscal (CP arts 287 y 338).”.

Ahora bien, según el enunciado principio de legalidad tributaria, en su aspecto relativo al señalamiento del impuesto, se tiene que tanto la ley como las ordenanzas y los acuerdos al imponer una contribución fiscal o parafiscal, deben establecer claramente los elementos esenciales del tributo que crean, esto es “fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos” (C.P., art. 338). Un requisito como éste repercute en la validez jurídica del tipo impositivo establecido, pues constituye una manera de ofrecer seguridad jurídica para efectos de su aplicación y recaudo, así como un control de límites al posible ejercicio arbitrario del poder de imposición. De igual manera, se otorga una debida protección a la garantía fundamental del debido proceso de la cual es titular todo contribuyente (C.P., art. 29).

De manera que, la certeza sobre los elementos esenciales que conforman la obligación tributaria asegura la efectividad en el cumplimiento de las disposiciones que establecen obligaciones de tipo fiscal y en los resultados que se esperan obtener con las mismas.

Como recientemente lo señalara esta Corporación en la Sentencia C-488 de 20004, “[s]i la norma creadora del tributo no establece con suficiente claridad y precisión los elementos esenciales del mismo no sólo genera inseguridad jurídica sino que fomenta la evasión, pues los contribuyentes obligados a pagar los impuestos no podrían hacerlo, lo que repercute gravemente en las finanzas públicas y, por ende, en el cumplimiento de los fines del Estado. Dicha situación también se prestaría para abusos y arbitrariedades pues en últimas quien vendría a definir tales elementos serían las autoridades administrativas encargadas de exigir su cumplimiento, lo cual no se aviene con el ordenamiento constitucional”.

En consecuencia, se desconoce el principio de legalidad en sentido material cuando la ley, la ordenanza o el acuerdo no señale directa y claramente los elementos de la relación

tributaria; en tal caso, la administración no es la llamada a solventar esa carencia por medio de su facultad reglamentaria<sup>5</sup>, puesto que de llegar a establecer tales elementos invadiría órbitas de competencia específicamente establecidas en el ordenamiento superior para otras autoridades, en la medida en que estaría facultando para la determinación de la fuente esencial del impuesto, es decir para la creación misma del tributo.

Recordemos nuevamente lo que en este sentido expresó la Corte en Sentencia C-253 de 19956:

“La definición general del sujeto pasivo, del hecho generador y las bases gravables, elementos esenciales de la obligación tributaria, no puede ser deferida al reglamento, so pena de socavar el anotado principio democrático. Si la norma que pretende establecer un tributo, de cualquier especie, no los señala directamente, no hay gravamen. La garantía democrática se desvanecería si tales presupuestos de la obligación tributaria, se abandonaran a la función ejecutiva. La atribución del Congreso de establecer contribuciones fiscales y parafiscales (C.P., art. 150-12) es plena, y así habrá de ejercitarse.”.

No obstante, la Corporación en varias oportunidades ha aceptado que por razones de orden técnico y administrativo se defiera al ejercicio de la potestad reglamentaria, la definición de la suma sobre la cual se liquida un tributo, sin que esto suponga una vulneración a la vigencia del principio de legalidad del mismo, pues la determinación particular de la base gravable sigue estando en manos de los órganos representativos de elección popular.

En efecto en la Sentencia C-583 de 19967 se dijo:

“(…) si en desarrollo del principio de legalidad del impuesto es menester que la fijación del mismo incluya la determinación de los elementos de la obligación tributaria, entre ellos la base gravable, ello no significa que la ley, las ordenanzas o los acuerdos tengan que señalar las sumas concretas sobre las cuales ha de liquidarse el impuesto. Razones de tipo administrativo y por sobre todo de carácter técnico, conducen a desechar esta interpretación extrema del principio de legalidad del tributo.”.

Igualmente, en la Sentencia C-040 de 19938, al analizar la posibilidad de que el Ministerio de Agricultura fijara el precio de la panela como base gravable de la cuota de fomento panelero (Ley 40 de 1990, arts. 7 y 13), en ese mismo sentido se pronunció la Corte:

“Hemos expuesto las razones que determinan que la cuota de fomento panelero no es un impuesto sino una contribución parafiscal que cuenta con un régimen especial, distinto al creado para los ingresos tributarios de la nación.

Ahora bien, en cualquier caso lo que manda la Carta, en desarrollo del principio de la legalidad del impuesto, es que los órganos representativos fijen la base sobre la cual se cobrará el gravamen, no así las sumas concretas sobre las que ha de cobrarse. En el caso que nos ocupa, es claro que la base gravable de la cuota, fijada por ley, es el precio del kilogramo de la panela o de la miel.

Por razones evidentes de técnica administrativa y dado que el precio es altamente variable, la ley otorga al Ministro de Agricultura la función de fijar dicho precio semestralmente y sólo para efectos del cumplimiento de la ley.

Se trata simplemente de certificar el precio de la panela para dar a los productores certeza sobre el monto del gravamen y no dejarlo al libre juego del mercado, el cual puede determinar un alto grado de incertidumbre sobre el precio respecto del cual haya de calcularse la respectiva cuota.

Así las cosas -dado que se trata de una función pública de certificación sobre el precio del producto- para su fijación la autoridad administrativa debe consultar todos los datos necesarios, y realizar los análisis pertinentes de tal forma que se certifique con la mayor certeza posible el monto del precio, más no que se fije de manera arbitraria.

En conclusión, la ley acusada fija la base gravable de la cuota de fomento panelero, pues queda claro de su lectura, que aquella es el precio del kilogramo de la panela o miel, a nivel nacional o regional. Lo que hace el Ministro de Agricultura, es simplemente una labor administrativa de certificación que facilita el cálculo y la prueba de dicho precio.”.

Por consiguiente, resultaría contrario a la técnica del procedimiento tributario exigir que la ley, el acuerdo o el reglamento, más allá de la fijación de la base de cobro del gravamen, entren a detallar en cada caso concreto la suma sobre la cual el mismo habrá de liquidarse<sup>9</sup>, ya que en esta operación deben tenerse en cuenta variables económicas que escapan al rigorismo propio de esos actos jurídicos y a la determinación política del tema, lo cual se encuadra dentro del principio de legalidad tributaria que establece el artículo 338 de la Carta

Política.

Observemos, en seguida, en qué términos se dio cumplimiento en la norma demandada a los criterios constitucionales hasta aquí establecidos.

#### 4. Constitucionalidad de la disposición enjuiciada

##### 4.1. La determinación legal de los elementos esenciales de la obligación tributaria referida en el párrafo 1o. de la Ley 488 de 1998

El Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989) en su Libro Tercero (arts. 420 y s.s.), se encarga de regular todo lo relacionado con el impuesto a las ventas. El artículo 43 de la Ley 488 de 1998, que modificó el artículo 424 de ese Estatuto, establece los bienes que no causan impuesto sobre las ventas. La norma actualmente demandada, esto es, el párrafo 1o., de dicho artículo 43, prevé unas reglas tributarias especiales para los bienes que no causan dicho impuesto.

La inconformidad que al respecto expresan los demandantes se centra, en primer término, en una eventual indefinición por parte del legislador del hecho imponible, la base gravable así como de la tarifa a aplicar por virtud del impuesto establecido en la disposición acusada, considerando que se ha atribuido su fijación al gobierno nacional, como en efecto ocurrió, según su opinión, con la expedición del Decreto 1344 de 1999.

La Corporación considera errada la anterior afirmación, pues observa que proviene de un análisis incompleto de la disposición demandada y descontextualizado del régimen tributario integral vigente sobre el impuesto a las ventas, pues la definición de esos elementos se cumple, guardando el debido respeto por el principio de legalidad en el tributo constitucionalmente exigido. A esta conclusión pudo llegar la Corte, una vez confrontados los alcances y contenidos de los elementos mínimos y fundamentales de todo impuesto, con lo preceptuado en la norma acusada.

En efecto, el artículo 43 de la Ley 488 de 1998 relaciona todos aquellos bienes que no causan el impuesto sobre las ventas, los cuales en su mayoría son de origen agropecuario. El párrafo 1o. demandado señala que la importación de esos bienes estará gravada con una tarifa equivalente a la tarifa general del impuesto sobre las ventas promedio implícita en el

costo de producción de bienes de la misma clase de producción nacional.

Se exceptúan de tal gravamen, los productos cuya oferta sea insuficiente para atender la demanda interna y se ordena que para efectos de la liquidación y pago de dicho impuesto, el gobierno nacional publique la base gravable, mencionada en el inciso primero de ese párrafo, aplicable a la importación de cada bien. Para ello deberá tenerse en cuenta la composición en la producción nacional.

i.) un gravamen a la importación de los bienes previstos en ese artículo 43 de la Ley 488 de 1998; ii.) una excepción al cobro del mismo; y iii.) unas reglas especiales para efectos de su liquidación y pago, dentro de las cuales el gobierno nacional es destinatario de una función específica.

Según criterio de esta Corte<sup>10</sup>, los elementos fundamentales de un impuesto y su contenido son los siguientes:

“En términos generales, puede decirse que la base gravable es uno de los elementos determinantes de la cuantía de la prestación de dar, que es objeto de la obligación tributaria sustancial. En efecto, en la obligación tributaria, aparecen por un lado el sujeto activo, que es la entidad estatal con derecho para exigir el pago del tributo, el sujeto pasivo o persona en quien recae la obligación correlativa, el hecho gravado o situación de hecho indicadora de una capacidad contributiva a la cual la ley confiere la virtualidad de generar la obligación tributaria, y la base gravable y la tarifa, que son los elementos determinantes de la cuantía misma de la obligación.

La base gravable ha sido definida usualmente como la magnitud o la medición del hecho gravado a la cual se le aplica la tarifa, para de esta manera determinar la cuantía de la obligación tributaria.”. (Subraya la Sala).

Así las cosas, del examen de la disposición enjuiciada, en armonía con la anterior jurisprudencia, frente al gravamen señalado a la importación de los bienes previstos en el artículo 43 de la Ley 488 de 1998, que modificó el artículo 424 del E.T., se puede concluir lo siguiente:

1. El hecho generador o imponible que da lugar a la obligación tributaria<sup>11</sup> de la cual

trata la disposición acusada, es la importación de los bienes previstos en ese artículo 43.

2. La determinación de los sujetos activo y pasivo el gravamen, así como de la base gravable, se obtiene de la interpretación sistemática de las normas sustantivas que regulan la materia del impuesto sobre las ventas dentro del E.T., así:

2.1. La Nación es la acreedora de la obligación tributaria en este caso, el sujeto activo de la obligación tributaria, “es ella quien tiene derecho a percibirlo y a exigir su pago”<sup>12</sup>; en cambio son los importadores de los bienes previstos en el artículo 43 citado, los responsables o sujetos pasivos de este tributo, por aplicación del literal d) del artículo 437 del E.T.

2.2. Ahora bien, como base gravable sobre la cual se liquidará el impuesto sobre las ventas en las importaciones de los bienes relacionados en el artículo 43 de la Ley 488 de 1998, debe entenderse “la misma que se tiene en cuenta para liquidar los derechos de aduana, adicionados con el valor de este gravamen”, según lo estatuye el artículo 459 del E.T., modificado por el artículo 45 de la Ley 488 de 1998, respecto de todas las mercancías importadas.

3. Por último, la tarifa aplicable se observa igualmente definida en la norma acusada, pues allí se señala que la importación de los bienes previstos en el artículo 43 mencionado estaría gravada con una suma que equivale a la tarifa general del impuesto sobre las ventas promedio implícita en el costo de producción de bienes de la misma clase de producción nacional.

Como se puede deducir de lo anotado, el gravamen de que trata el párrafo 1o. del artículo 43 de la Ley 488 de 1998, constituyó materia del ejercicio de la facultad propia del legislador consagrada en los artículos 150-12 y 338 de la Carta Política. El tratamiento normativo dado en la disposición censurada, se presenta como respuesta a la situación vigente al momento de su expedición, cual era que el impuesto a las ventas en el caso de las mercancías importadas tenía una regulación legal preexistente en el Estatuto Tributario (Libro Tercero) y que la norma acusada lo que hizo fue someter algunos bienes a un tratamiento especial a partir de esa regulación.

En lo hasta aquí analizado, la Sala observa cumplidos los requisitos de precisión y predeterminación que hacen vigente el principio de legalidad en la disposición acusada, en

concordancia con el artículo 338 superior; sin embargo la ambigüedad que los demandantes denuncian frente a la determinación de algunos aspectos de los elementos de la obligación tributaria, en especial respecto de la regla exceptiva que se señala para la imposición del gravamen y las funciones asignadas al gobierno nacional, para su liquidación y pago, ameritan un examen más detallado del asunto que la Sala entra a desarrollar.

#### 4.2. Finalidad de la disposición acusada

La importación de los bienes contemplados en el artículo 43 de la Ley 488 de 1998, por mandato del legislador, está gravada con un IVA implícito, con el cual se protege la producción nacional de esa misma clase de productos.

Según lo expresaron los legisladores en el debate surtido al proyecto de ley que dio lugar a la expedición de la Ley 488 de 1998, con el párrafo del artículo 43 de esa ley se buscaba “defender la producción nacional frente a los artículos, por los productos importados que se abastezcan en el país con el ánimo de establecer un IVA implícito, en el porcentaje gravado de costo de producción nacional” 13.

Por su parte, para el gobierno nacional, a través del Ministerio de Hacienda<sup>14</sup>, dicha norma presenta la siguiente fundamentación especial y concreta:

“El objetivo del párrafo 1° del artículo 43 de la Ley 488 de 1998, que introduce la creación del IVA implícito en la importación de bienes que se encuentren excluidos en su producción nacional, es colocar en igualdad de condiciones al productor nacional frente al importador.

Cuando la misma clase de bienes es importada, los países exportadores atendiendo el principio de destino, garantizan que las mercancías lleguen a territorio colombiano libres de este impuesto, lo que los convierte en bienes exentos al momento de ingresar al territorio nacional.

Son estas diferencias las que se pretende corregir, con el fin de que los productores nacionales de bienes excluidos no compitan en desventaja frente a los bienes importados.”.

Como se puede deducir de lo anterior, lo pretendido por el legislador fue desgravar la venta de productos agrícolas y pecuarios, entre otros, esenciales en la producción nacional permitiendo que la demanda también fuera satisfecha mediante la importación de los

mismos, pero en igualdad de condiciones con los productores nacionales; de esta manera, los importadores de dichos bienes debían asumir un pago proporcional a los impuestos que en el proceso de producción asumen los productores nacionales, por virtud de la incorporación de insumos gravados con el IVA.

En estos mismos términos entiende el Procurador General de la Nación la norma puesta en tela de juicio, pues considera que la razón de la misma radica en un claro propósito proteccionista de la producción agrícola y la actividad pecuaria pues, de esta manera, la importación de los bienes reseñados en el artículo 43 de la Ley 488 de 1998 no tendría una exención total, evitando colocar a aquellos bienes de producción nacional en desventaja frente a los extranjeros y, a la vez, pretendiendo estimular con ello el comercio exterior mediante una tarifa inferior al "16%".

Lo antes manifestado, permite a la Corte aclarar que el texto del artículo 424 del E.T. como quedó finalmente redactado, luego de la modificación introducida por el artículo 43 de la Ley 488 de 1998 y con base en la finalidad de la norma en estudio, contiene una excepción al pago del impuesto sobre las ventas para ciertos bienes de producción nacional allí relacionados, excepción que a su vez está sometida a otra regla exceptiva, cual es que la importación de esos bienes que no causan impuesto sobre las ventas está gravada con un IVA implícito.

A continuación se procederá a analizar la constitucionalidad de la disposición enjuiciada.

#### 4.3. Constitucionalidad de la disposición acusada

Ahora bien, los demandantes estiman que una de las razones por la cuales se considera que el legislador incurrió en una indeterminación del impuesto a las importaciones de bienes exentos del IVA, hace relación con la indefinición del concepto de oferta insuficiente de esos productos en el mercado nacional, para efectos de inaplicar dicho gravamen, lo cual ha dado lugar a distintas interpretaciones por parte de autoridades nacionales encargadas de este tema económico, en desmedro de los destinatarios de la exclusión del respectivo pago del gravamen.

Es por ello que el actor y el coadyuvante manifiestan su inconformidad con el resultado de la aplicación de esa norma, a través de la expedición por el gobierno nacional del Decreto 1344

de 1999<sup>15</sup>, señalando que se gravaron bienes que presentan un déficit estructural y permanente, si se tiene en cuenta la relación entre la producción nacional y el consumo interno, como ocurre con el trigo, maíz, habas de soya, etc., así como aquellos que no registran “el más mínimo volumen de producción nacional, como sucede con la avena”.

Además, consideran que por tal indefinición el gobierno nacional, ha venido arrogándose la función de precisar el hecho gravable, la base gravable y la tarifa a aplicar en dicho gravamen, a través del ejercicio de potestades exclusivamente legislativas.

#### 4.3.1. Constitucionalidad de la cláusula exceptiva contenida en la disposición censurada

Ciertamente, en la norma acusada se excluye del pago del gravamen a la importación de los bienes de que trata el artículo 43 de la Ley 488 de 1998, cuando su oferta resulte insuficiente para atender la demanda interna. Tal concepto presenta una connotación importante en la descripción normativa del tipo impositivo allí referido, toda vez que debe ser utilizado por los operadores jurídicos para efectos de aplicar la excepción a la regla impartida en ese precepto legal.

Aun cuando el concepto de “oferta insuficiente para atender la demanda interna”, prima facie, pareciera configurar un término con alcance indefinido en su formulación, la realidad es otra.

Acertadamente, el Procurador General de la Nación manifestó que la aplicación práctica del concepto de “oferta insuficiente para atender la demanda interna” debe darse de conformidad con la función legislativa en el campo fiscal, según la cual al legislador no le corresponde puntualizar valores, como ocurre en este caso con la producción de bienes excluidos del impuesto del cual trata la norma acusada, cuando la misma se supedita a situaciones climáticas, económicas y hasta de orden público indefinibles, pues llevaría a extremar una función y a la postre a obtener normas que serían imposibles de aplicar.

La Corte estima que el legislador no avanzó en una definición expresa y concreta de “oferta insuficiente para atender la demanda interna”, por cuanto que se trata de un concepto determinable a través de parámetros que otorga adecuadamente la ciencia económica y los conceptos emitidos por las autoridades nacionales encargadas de esas materias, a manera de guía para la labor de concreción del mismo.

En efecto, en la práctica, la definición del concepto de “oferta insuficiente para atender la demanda interna” se llevó a cabo de esa forma por el gobierno nacional, en la expedición del Decreto 1344 de 1999, con base en los siguientes criterios<sup>16</sup>:

“De la misma forma, la disposición mencionada al final del primer inciso del párrafo 1°, establece como excepción para no ser gravados con el impuesto, aquellos productos cuya oferta sea insuficiente para atender la demanda interna.

Con miras a definir cuáles son los bienes cobijados con este beneficio y teniendo en cuenta que la DIAN no es competente para pronunciarse sobre este tema, se solicitó concepto a los organismos del ramo, en este caso, Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, así como al Departamento Nacional de Planeación.

El departamento Nacional de Planeación señala que “para equilibrar dichas condiciones de competencia entre los productos nacionales e importados de la misma clase, la tarifa equivalente implícita debe aplicarse sobre todos los productos en los que exista producción nacional”, y más adelante agrega que “la insuficiencia de oferta sólo es plenamente comprobable en el caso de no producción”.

Por su parte, el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural manifiesta: “...nuestro concepto es que todas las importaciones de bienes agropecuarios, pesqueros y forestales producidos en el país, deben ser gravadas con el impuesto al valor agregado, para no discriminar contra la producción nacional”.

Con base en los conceptos anteriores se procedió a elaborar el decreto reglamentario, según el cual los bienes agropecuarios contenidos en el artículo 424 del Estatuto tributario, quedan gravados con el IVA implícito en su importación.”<sup>17</sup>

A juzgar por los conceptos traídos en cita y de conformidad con lo planteado por los actores, si bien no hay univocidad técnica en la ciencia económica sobre el concepto de “oferta insuficiente para atender la demanda interna”, no se puede afirmar que la definición de dicho concepto haya quedado librada al arbitrio de la autoridad encargada de interpretar y aplicar la norma, con grave atentado del ordenamiento superior, pues si bien dicha labor de precisión corresponderá al Ministerio de Hacienda, éste deberá hacerlo con sujeción a precisos marcos de acción.

La Corte, en consecuencia, no encuentra que el legislador se haya sustraído del ejercicio de una función que le es propia, permitiendo que la asuma la autoridad encargada de interpretar la norma, aplicarla y expedir el acto jurídico que dé cumplida ejecución a ese mandato legal, como lo afirman los actores, ni que la mencionada regulación vulnere el principio de igualdad de los contribuyentes, ni los principios de legalidad, seguridad, certeza jurídicos y equidad que gobiernan la materia tributaria (C.P., arts. 13, 338 y 363). De manera que, las expresiones “con excepción de aquellos productos cuya oferta sea insuficiente para atender la demanda interna”, deben entenderse constitucionales.

De otro lado, en relación con la función que se le asigna al gobierno nacional en el inciso segundo del párrafo 1o. del artículo 43 de la Ley 488 de 1998, para efectos de la liquidación y pago del gravamen que allí se menciona, en virtud de la cual deberá “publicar la base gravable mencionada en el inciso anterior aplicable a la importación de cada bien, teniendo en cuenta la composición en su producción nacional”, la Corte encuentra que constituye una facultad que en nada desdibuja el reparto constitucional de las competencias entre los distintos órganos del Estado.

Lo anterior, por cuanto que el gobierno nacional en cumplimiento de esa orden legal, tiene que calcular el valor de la tarifa promedio implícita del IVA pagado por los productores nacionales en los bienes relacionados en el artículo 43 de la Ley 488 de 1998, con base en la regla allí establecida, cual es “la tarifa general del impuesto sobre las ventas promedio implícita en el costo de la producción de bienes de la misma clase de producción nacional”.

Según lo manifiesta el interviniente en nombre del Ministerio de Hacienda y Crédito Público “el cálculo de esa tarifa se fundamentó en el establecimiento técnico de la estructura de costos de los bienes señalados por la norma (Costo de producción nacional). (...) A partir de allí, (...) se identifican aquellas compras de bienes o servicios gravados y, por consiguiente, el IVA pagado por productores y distribuidores en la adquisición de insumos. El monto estimado de este impuesto, que no es objeto de descuento ni devolución, se relaciona con el valor bruto de la producción, arrojando como resultado la tarifa implícita en cuestión”.

Para realizar esa cuantificación, según lo manifiesta el mismo interviniente, se ha procurado contar con fuentes de información oficiales, confiables, disponibles y objetivas. Agrega que, “Teniendo en cuenta estos criterios se acude a las Cuentas Nacionales del DANE, ya que en

ellas se encuentra la composición del consumo intermedio por ramas de la producción (Matriz Insumo-Producto). Sin embargo, esta información, presenta solamente 35 ramas de actividad económica. (...) A fin de lograr un nivel de desagregación más cercano al establecido en el artículo 43 de la Ley 488 de 1998, este análisis se complementa utilizando otras fuentes de información oficiales tales como la Encuesta Anual Manufacturera del DANE y los equilibrios Oferta Utilización (Cuentas Nacionales), las cuales permite una desagregación significativa de la producción y los insumos industriales”.

Sobre este tema, el Procurador General de la Nación señala que la elaboración del estudio técnico para determinar el costo de producción de bienes de la misma clase en el país constituye una labor difícil de cumplir por medio de ley, por tratarse de una situación cambiante, de ahí que la norma enjuiciada haya delegado la tarea al gobierno.

La Corte comparte esa afirmación pues claramente se colige que el legislador estableció unas bases ciertas y determinables para señalar la suma concreta sobre la cual se liquidará el gravamen de que trata la norma acusada. Así mismo, por el carácter técnico y administrativo de esa labor, la cuantificación debió quedar en manos del gobierno nacional, ya que para su realización éste debe consultar una serie de datos e información y efectuar la respectiva evaluación, así como la valoración de los mismos, aspectos que son de competencia de la administración, sin que pueda endilgarse el ejercicio absolutamente discrecional de una función, pues como se ha visto ésta se encuentra reglada, lo que permitirá el debido cumplimiento de los mandatos legales establecidos en la disposición acusada, con sujeción a los artículos 113, 189-11 y 338 de la Carta Política.

Ahora bien, la controversia que se pueda suscitar, como en efecto la dejan conocer los demandantes, frente a los resultados del ejercicio de la función asignada al gobierno nacional en la norma acusada, para efectos de la liquidación y pago del gravamen de que trata esa disposición, constituyen materia de examen por parte de otra jurisdicción distinta a la constitucional y por vía procesal diferente a la de la acción pública de inconstitucionalidad, razón por la cual se desechan los argumentos de la demanda y se estima que por lo analizado la norma enjuiciada también resulta constitucional.

#### 4.3.3 Análisis de la violación de otros principios tributarios por la disposición enjuiciada

Por último, resta señalar que la libertad impositiva del legislador se encuentra sujeta a varios

principios constitucionales fundamentales del sistema tributario como son los de equidad, eficiencia, progresividad, irretroactividad y legalidad (C.P., arts. 363 y 338).

El coadyuvante de la demanda enjuicia la norma censurada por estimar que ésta vulnera los principios de progresividad y eficiencia o economicidad tributarios y, en ese orden de ideas, el numeral 9o. del artículo 95 y el inciso 1o. del artículo 363 superiores.

Al respecto expresa que los impuestos sobre las ventas son regresivos y que gravar con un IVA implícito las importaciones de los bienes que no causan el impuesto sobre las ventas, supuestamente para “devolverle la equidad al productor nacional de estos mismos bienes que sufraga en sus procesos insumos y servicios gravados que no puede repercutir”, se traduce en el deterioro del principio de progresividad del ordenamiento impositivo y el de eficiencia o de economicidad que propugna por el recaudo del impuesto con el menor costo administrativo y menor carga económica y de trámites para el contribuyente, en la medida en que éste debe sufragar un impuesto adicional sobre la importación de bienes expresamente excluidos y cuya producción ha estado afectada por el pago de otros impuestos por el uso de materias primas, insumos y servicios gravados en el respectivo proceso de fabricación y distribución, sin posibilidad de que se pueda reclamar la respectiva devolución.

La Corte estima infundados estos argumentos. En efecto, al relacionarse básicamente el principio de progresividad tributaria con la capacidad de pago del responsable o contribuyente de una obligación tributaria, característica predicable de los impuestos directos, tales como a la renta y complementarios, predial y de industria y comercio, la queja del actor en este sentido es inconducente, en la medida en que el impuesto sobre las ventas no está concebido con respecto a dicho principio, pues no es la capacidad económica del contribuyente la que rige su señalamiento, sino el consumo, como ocurre con los impuestos indirectos en general, entre ellos el mencionado, y otros como los de los cigarrillos y licores.

Además, por la conformación técnica de ese tributo indirecto y la necesidad de su administración eficiente, no es susceptible de ser creado y recaudado atendiendo el principio de la progresividad<sup>18</sup>, pues la misma depende de un criterio distinto que atiende es a la proporcionalidad existente entre el beneficio recibido y el monto del impuesto<sup>19</sup>.

Tampoco encuentra la Corte que la norma sea atacable en su constitucionalidad por razón

del desconocimiento grave del principio de la eficiencia, dada una aplicación antitécnica del impuesto sobre las ventas contenido en la disposición acusada, el cual “atiende fundamentalmente a los objetivos de interés general que busca la tributación y que consiste en concebir el sistema normativo pertinente en medio idóneo para que los impuestos cumplan su cometido esencial con los menores esfuerzos y los mayores rendimientos”<sup>20</sup>. El mismo resulta predicable frente a una inconveniente racionalización de los costos administrativos en los que pueda incurrir el fisco para la administración de los tributos y de los gastos administrativos a cargo de los contribuyentes para cumplir con la obligación tributaria, aspecto que no se encuentra demostrado en la norma enjuiciada.

Por el contrario, se considera que el tipo impositivo que se viene analizando se enmarca dentro de los principios de justicia y equidad fiscales, en tanto no genera discriminación frente a las personas destinatarias de sus mandatos y, como ya se anotó, en lugar de crear discriminaciones, promueve condiciones de igualdad entre los productores nacionales e importadores de los productos contemplados en el artículo 43 de la Ley 488 de 1998, en términos razonables y como resultado de una política de protección a la producción nacional, cuyos resultados se traducen en un desarrollo del objetivo primordial del Estado de promover la prosperidad general con criterios que realizan los principios constitucionales mencionados.

No se observa, entonces, sustento en las acusaciones planteadas para que en lo analizado se estimen desconocidos los mandatos superiores, por lo que igualmente por este aspecto la disposición censurada será declarada exequible.

## 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,

### RESUELVE:

Declarar EXEQUIBLE el parágrafo 1o. del artículo 43 de la Ley 488 de 1998 que modificó el artículo 424 del Estatuto Tributario, por los cargos analizados en esta providencia.

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

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

FABIO MORON DIAZ

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

MARTHA V. SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

Salvamento de voto a la Sentencia C-597/00

DEBERES DEL CIUDADANO-Claridad/TRIBUTO-Inteligible/DELITO-Inteligible (Salvamento de voto)

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Establecimiento inteligible (Salvamento de voto)

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Tarifa no determinada claramente (Salvamento de voto)

Referencia: expediente D-2632

Demanda de inconstitucionalidad contra los incisos 1 y 2 del parágrafo 1 del artículo 43 de la

Ley 488 de 1998

Con el debido respeto, nos permitimos disentir del fallo arriba referido, por las razones que a continuación exponemos de manera sintética:

En cualquier Estado, pero particularmente en un Estado de derecho, las normas que imponen deberes a los ciudadanos o desestimulan conductas mediante la amenaza de penas, deben ser tan claras, que el destinatario pueda inferir a partir de su texto cuál es exactamente el deber a su cargo o cuál la conducta que debe observar u omitir para no padecer los rigores de la coacción estatal. Eso significa que las normas que establecen tributos y las que tipifican delitos han de ser tan inteligibles, que no necesiten de intermediarios que precisen su contenido. Si otra cosa ocurre, se escamotea el principio de legalidad, que en uno y otro campo han de tener vigencia rigurosa.

La norma que la Corte ha declarado exequible en la sentencia referida dista mucho de satisfacer esa exigencia. Basta para demostrarlo, formular esta pregunta: ¿cuál es la tarifa que el sujeto gravado debe pagar? La respuesta es: la que el Gobierno determine, conforme a parámetros que pueden resultar claros para el ciudadano diestro en cálculos económicos, pero esotérico para el lego, que queda librado a lo que el administrador establezca, siguiendo caminos que aquél ignora. ¿Podrá entonces decirse razonablemente que la tarifa está claramente determinada en la ley? La respuesta, desde un punto de vista mucho más próximo al del lego que al del especialista, (y por eso más revelador) es sin duda negativa.

Fecha ut supra,

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

1 Ver, entre otras, las Sentencias C-209 de 1993, C-537 de 1995, C-220 de 1996 y C-583 de 1996.

2 M.P. Dr. Alejandro Martínez Caballero.

3 Ver, por ejemplo, las sentencias C-004 de 1993. M.P. Dr. Ciro Angarita Barón y C-084 de 1995, MP Alejandro Martínez Caballero, Fundamentos 12 y ss.

4 M.P. Dr. Carlos Gaviria Díaz.

5 Ver la Sentencia C-740 de 1999, M.P. Dr. Alvaro Tafur Galvis.

6 M.P. DR. José Gregorio Hernández Galindo.

7 M.P. Dr. Vladimiro Naranjo Mesa.

9 Consultar igualmente la Sentencia C- 467 de 1993, M.P. DR. Carlos Gaviria Díaz, en la cual se hizo mención a este tema respecto del impuesto predial.

10 Idem. Sentencia C-583 de 1996, M.P. Dr. Vladimiro Naranjo Mesa.

11 Ver las Sentencias C-495 de 1996 y C-197 de 1997.

12 Así se estableció en la Sentencia C-448 de 2000, M.P. Dr. Carlos Gaviria Díaz, al estudiarse la constitucionalidad del artículo 50 de la Ley 488 de 1998.

13 Gaceta del Congreso No. 364 del martes 22 de diciembre de 1998, pág. 19., en la cual se publica el Acta 34 de la sesión plenaria del Senado celebrada el 15 de diciembre de ese mismo año, respecto del proyecto de ley 105 de 1998-Senado y 045 de 1998-Cámara.

14 Concepto emitido por el Ministro de Hacienda, en septiembre de 1999, allegado al expediente a fol. 57.

15 “por el cual se reglamenta el párrafo 1° del artículo 424 del Estatuto Tributario.

16 Concepto mencionado en la nota 14.

17 En forma adicional a las definiciones proferidas por las autoridades estatales, antes citadas, la doctrina especializada en la materia ha señalado como “oferta insuficiente para atender la demanda interna”, la situación que se presenta cuando la demanda interna por un bien o un servicio es superior a las cantidades producidas localmente, dando lugar a una escasez de dicha mercancía y a un incremento en su precio, que puede originarse por un crecimiento en la demanda que desborde las capacidades productivas que tiene la economía para elaborar esa mercancía o por colusión entre los productores -cuando son pocos- para llegar a acuerdos que restringen la oferta de bienes y así crear artificialmente una oferta inferior a las necesidades de la demanda interna con el propósito de lograr incrementos en sus precios.

18 C-364 de 1993, M.P. Dr. Carlos Gaviria Díaz.

19 Ver la Sentencia C-094 de 1993, M.P. Dr. José Gregorio Hernández Galindo.

20 Sentencia C-335 de 1994, M.P. Dr. José Gregorio Hernández Galindo