

Sentencia C-740/99

PROPOSICION JURIDICA COMPLETA

Es preciso resaltar, como lo ha hecho la Corporación en otras oportunidades, el carácter excepcional que tiene la unidad normativa, pues ella sólo procede cuando es necesaria, para evitar que un fallo sea inocuo, o para proferir una decisión de fondo sobre un contenido normativo que ha sido demandado en debida forma por un ciudadano, pero que exige el análisis integral de toda la norma de la cual hace parte. La unidad normativa es procedente cuando, como ocurre en el presente asunto, es necesaria para emitir un pronunciamiento de fondo sobre un aparte de una disposición que ha sido demandada por inconstitucional, y que aunque tiene contenido e identidad propia, se encuentra directamente ligada con otros contenidos jurídicos de la misma norma que hacen necesario que la sentencia efectúe el análisis integral de la misma, conformando en consecuencia la proposición normativa.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD-Concepto

El principio de legalidad consiste en que la administración está sujeta en el desarrollo de sus actividades, al ordenamiento jurídico, razón por la cual todos los actos y las decisiones que profiera, así como las actuaciones que realice, deben ajustarse a lo dispuesto en la Constitución y la ley. Ello se deriva, en el caso colombiano, de lo dispuesto en la Carta Política, en sus artículos 1º, que reconoce a Colombia como un Estado de derecho; 3º, que preceptúa que la soberanía se ejerce en los términos que la Constitución establece; 6º, que señala que los servidores públicos son responsables por infringir la Constitución y la ley, y por omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones; 121, en virtud del cual ninguna autoridad del Estado podrá ejercer funciones distintas de las que le atribuyen la Constitución y la ley; y 122, de conformidad con el cual ningún servidor público entrará a ejercer su cargo sin prestar juramento de cumplir y defender la Constitución y desempeñar los deberes que le incumben. En consecuencia, según éste principio, la función pública debe someterse estrictamente a lo que disponga la Constitución y la ley-

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Alcance

El alcance del principio de legalidad en materia tributaria, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 338 de la Constitución Nacional, comprende el establecimiento del tributo y la determinación de los elementos de la obligación tributaria. Dicho principio, se traduce, frente al contribuyente, en la garantía del debido proceso. Por lo tanto, en materia tributaria, sólo podrán ser gravadas las actividades y las personas en los estrictos y precisos términos que las normas establezcan. En este sentido, el Constituyente de 1991 atribuyó a las corporaciones públicas de elección popular la determinación de los impuestos, en desarrollo del principio clásico liberal de que “no hay impuesto sin representación”. Una ley, una ordenanza o un acuerdo que no señale directamente los elementos del impuesto, desconoce el principio de legalidad en sentido material. Y por lo tanto, no puede en esos casos, sin expresa atribución conferida por el Congreso, las Asambleas o los Concejos, establecer los elementos omitidos en uso de su simple facultad reglamentaria, pues en tal evento, estaría creando el tributo mismo. Es necesario, desde el aspecto constitucional, que el impuesto sea creado por la ley, la ordenanza o el acuerdo, y no directamente por la decisión de la administración.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL IMPUESTO-Violación

De acuerdo con el mandato constitucional, es la ley, la ordenanza o el acuerdo, la que debe definir los sujetos activo y pasivo, los hechos, la base gravable y la tarifa del impuesto, y no la administración tributaria, pues al hacerlo una entidad administrativa como la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, sin tener competencia para ello, desconoce abierta y flagrantemente lo dispuesto por el ordenamiento constitucional, por cuanto “en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales” son los únicos habilitados por el ordenamiento superior para “imponer contribuciones fiscales o parafiscales”. Cabe observar cómo el artículo 28 demandado viola el artículo 338 de la Constitución, en cuanto no determina de manera expresa todos los elementos del nuevo impuesto que allí se crea; tan sólo se señalan los sujetos activo y pasivo, y se omite la precisión de la base gravable, del hecho generador y de la tarifa.

REGIMEN UNIFICADO DE IMPOSICION PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES-Inconstitucionalidad

La posibilidad que confiere la norma legal a los pequeños contribuyentes del impuesto de

renta y a los responsables del impuesto de ventas, de someterse voluntariamente al régimen unificado de imposición, considerado éste como un régimen simplificado para la cancelación de los tributos, no es argumento válido para sostener la constitucionalidad del precepto acusado. En efecto, no obstante significar una opción para los contribuyentes frente al régimen tributario general, es evidente que estos al acogerse a dicho régimen alternativo, están sometiéndose a un nuevo impuesto que resulta creado sin el cumplimiento del mandato constitucional que exige, según el artículo 338, que los distintos elementos del tributo se definan directamente por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. En la práctica lo que la norma hace es crear un nuevo impuesto unificado, defiriendo en la administración tributaria la atribución de fijar los elementos del mismo, desconociendo así lo dispuesto en el artículo 338 constitucional.

Referencia: Expediente D-2350

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 28 (parcial) de la Ley 488 de 1998.

Actor: José Duván Jaramillo Ramírez

Magistrado Ponente:

Dr. ALVARO TAFUR GALVIS

Santa Fé de Bogotá, D.C., octubre seis (6) de mil novecientos noventa y nueve (1999).

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano José Duván Jaramillo Ramírez promovió demanda ante la Corte Constitucional contra el artículo 28 de la Ley 488 de 1998.

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:

“Artículo 28. Régimen Unificado de Imposición (RUI) para pequeños contribuyentes.

Se adiciona el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

“Artículo 763-1. Régimen Unificado de Imposición (RUI) para pequeños contribuyentes del impuesto sobre la renta y responsable del impuesto sobre las ventas. El impuesto sobre la renta y el impuesto sobre las ventas aplicable a los pequeños contribuyentes y responsables por un año calendario determinado, podrá liquidarse en forma unificada sobre los ingresos mínimos gravados que en forma presunta y general determine la administración tributaria para cada actividad a partir de bases de estimación objetivas.

Se entenderán como base de estimación objetivas, entre otras, los gastos efectuados por servicios públicos, así como el número de empleados, área del establecimiento, aportes a la seguridad social, ubicación geográfica, y los ingresos resultantes de las verificaciones realizadas mediante el procedimiento establecido en los dos (2) primeros incisos del artículo 758 del Estatuto Tributario.

Para efectos de establecer las bases de estimación objetivas, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, deberá realizar las verificaciones y/o censos que resulten necesarios.

A partir del ingreso mínimo gravable presunto la administración tributaria deberá determinar el monto unificado de los impuestos, el cual, podrá afectarse con un crédito fiscal por un valor máximo presunto por concepto de los impuestos a las ventas aplicables a las adquisiciones y servicios gravados, por concepto de los gastos y costos, y por concepto de las retenciones en la fuente a título del impuesto sobre la renta, imputables a la actividad, que será determinado igualmente en forma general y a partir de similares bases de estimación objetivas por parte de la administración tributaria.

Mientras la administración tributaria no realice una nueva estimación de las bases de estimación objetivas que permiten establecer las presunciones generales aquí contempladas, para cada año gravable serán aplicables los valores del año inmediatamente anterior, ajustados de conformidad con las reglas generales consagradas en el Estatuto Tributario para los valores absolutos expresados en moneda nacional.

El monto del ingreso gravable presunto mínimo, así como el valor unificado de los impuestos así determinados, junto con la cuantía máxima de crédito fiscal solicitable, deberá comunicarse al interesado a más tardar el último día del mes de enero de cada año.

Si dentro de los diez (10) días siguientes al envío de la comunicación, el interesado manifiesta su voluntad de someterse al RUI, el impuesto unificado menos el valor del crédito fiscal solicitable, será el impuesto a su cargo por el mismo año calendario, para lo cual la Administración Tributaria procederá a facturar periódicamente el valor a pagar. El número de cuotas, la periodicidad y el plazo para su cancelación serán fijadas mediante resolución que expida la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Los pequeños contribuyentes y responsables que no expresen su voluntad de someterse al RUI dentro de la oportunidad aquí señalada, continuarán sometidos a las normas generales que regulan el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre las ventas, de conformidad con lo establecido en el Estatuto Tributario.

Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo se consideran pequeños contribuyentes y responsables las personas naturales y jurídicas que durante el año gravable inmediatamente anterior hubieran obtenido unos ingresos brutos inferiores a trescientos millones de pesos (\$300.000.000) (valor año base 1998) y a 31 de diciembre del mismo año, tengan un patrimonio bruto inferior a quinientos millones de pesos (\$500.000.000) (valor año base 1998), un número máximo de veinte (20) trabajadores y cuya actividad sea el comercio, la prestación de servicios, el ejercicio de profesiones independientes y liberales, agricultura, ganadería, empresas de carácter industrial y elaboración y venta de productos artesanales. Estos valores se ajustarán anualmente de conformidad con las reglas generales consagradas en el Estatuto Tributario.

La recaudación del impuesto unificado podrá efectuarse mediante facturación realizada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales directamente o en forma indirecta a través

de convenios que realicen con terceros.

Quienes se sometan al Régimen Unificado de Imposición (RUI) no estarán obligados a presentar declaraciones tributarias por los impuestos sobre las ventas y sobre la renta, ni a cobrar el impuesto sobre las ventas por las operaciones gravadas que realicen.

La obligación de facturar para el caso de personas naturales sometidas al RUI, se cumplirá de conformidad con las normas que regulan dicha obligación para los responsables del impuesto sobre las ventas sometidos al régimen simplificado.

Las personas que se sometan a este régimen estarán excluidas de retención en la fuente por el impuesto sobre las ventas.

Los cobijados por el régimen deberán exigir y conservar las facturas o documentos equivalentes que soporten sus adquisiciones de bienes y servicios.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá llevar un registro especial de los contribuyentes y responsables que se sometan al RUI, en el cual se deberán inscribir igualmente aquellos que, demostrando haber reunido los requisitos para pertenecer a dicho régimen durante dos (2) años calendarios seguidos, soliciten que les sea aplicable el mismo.

Si durante el transcurso del año calendario, el contribuyente responsable sometido al RUI, supera los requisitos para pertenecer a dicho régimen, empezará a cumplir con sus obligaciones tributarias en el impuesto sobre la renta y sobre las ventas, de acuerdo con las normas generales, a partir del primero de enero del año calendario inmediatamente siguiente.

Parágrafo 1º. La DIAN podrá celebrar convenios con los entes municipales con el fin de administrar el recaudo del tributo de Industria, Comercio y Avisos, originado en las bases de estimación objetiva previstas en el presente artículo que hubieren sido determinadas por dicha Entidad. En este evento los municipios deberán reconocer como compensación a favor de dicha entidad, un porcentaje no mayor del uno por ciento (1%) de lo recaudado. Para poder celebrar estos convenios, los municipios deberán adoptar previamente este mismo régimen para el Impuesto de Industria, Comercio y Avisos, en cuyo caso al pago mensual por los impuestos sobre las ventas y sobre la renta, se adicionará con el valor correspondiente al

impuesto de Industria y Comercio y Avisos.

Parágrafo 2º. A las disposiciones contenidas en el presente artículo se podrán someter los comerciantes informales”.

III. LA DEMANDA

Considera el actor que la disposición acusada viola los artículos 287, 294 y 362 de la Constitución Política.

En su concepto, la expresión “objetivas” contenida en el artículo 28 de la Ley 488 de 1998, la cual hace referencia a “las bases de estimación objetivas”, es contraria a la Constitución Política, por cuanto en su criterio los conceptos “objetividad” y “estimación” son opuestos; según él, siempre una estimación tiene carácter subjetivo pues no se puede presumir de manera categórica. Más aún, agrega que la estimación es susceptible de error, por cuanto el grado de confiabilidad no es absoluto, por lo que no puede ser objetiva. El enunciado, a su juicio, debió ser “bases de estimación”.

En cuanto al parágrafo 1º del artículo 763-1 adicionado por el artículo 28 de la ley demandada, el actor estima que vulnera el principio de autonomía de las entidades territoriales consagrado en el artículo 294 constitucional, así como se afecta el libre ejercicio del derecho de propiedad de los entes locales sobre sus bienes y rentas, al establecer una contraprestación consistente en el pago de un porcentaje no mayor al uno por ciento de lo recaudado en favor de la DIAN por administrar el recaudo del impuesto de industria y comercio de propiedad de los municipios originado en las bases de estimación objetiva, ya que ello representaría la facultad de atribuir al ente subalterno posibilidades de las cuales carece el principal, sin que de todas maneras desaparecieran objetivamente las razones en las cuales se funda la restricción que se impone.

IV. INTERVENCIONES

1. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario intervino para solicitar que se declare inexecutable el artículo 763-1 del Estatuto Tributario.

El Instituto estima que el precepto pugna con el inciso primero del artículo 338 de la Constitución, norma ésta que ordena que en tiempos de paz solamente los cuerpos colegiados de elección popular pueden imponer tributos, debiendo fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La norma demandada extiende la posibilidad de adopción del régimen unificado de imposición (RUI) al impuesto de industria, comercio y avisos (ICA), y en razón de ello, de una parte, dispone que el impuesto determinado de tal manera se adicione a los impuestos sobre las ventas y sobre la renta establecidos de acuerdo con el RUI, y de la otra, faculta a la Nación y a los municipios para celebrar convenios de recaudo del ICA por parte de la primera en favor de los segundos, teniendo como compensación un porcentaje hasta del 1% de lo recaudado.

En efecto, señala que la norma objeto de estudio consagra una alternativa de determinación del impuesto de industria, comercio y avisos frente a las existentes, la cual consiste en la creación de un nuevo impuesto sin que en la disposición se establezcan los elementos esenciales del nuevo tributo.

Afirma el interviniente que “se faculta a la DIAN para que en forma presunta y por vía general con relación a cada actividad, determine unos ingresos mínimos gravados a partir de bases de estimación objetivas. Ello demuestra que el párrafo acusado, y el artículo al cual remite, no cumplen con el principio de legalidad de los tributos al no fijar “directamente” todos los elementos correspondientes a los nuevos tributos que establecen, como son los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas, y por lo tanto resulta violatorio del artículo 338 inciso primero de la Constitución”.

2. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Dentro del término legal, la apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, intervino para defender la constitucionalidad de la norma acusada.

En criterio de la interviniente, la autonomía territorial de los municipios en la administración de sus recursos no impide que el legislador adopte un sistema fiscal que facilite a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias tanto del orden nacional como municipal, para cuyo recaudo la ley puede permitir la celebración de convenios entre la

entidad nacional y la territorial, acatando el principio de eficiencia que debe presidir la tributación, buscando con ello una disminución de costos administrativos del Estado y dotando a los particulares de un instrumento que facilite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Afirma la funcionaria que la disposición cuestionada no está dirigida a contravenir la autonomía territorial de que gozan las entidades municipales con relación a la administración y recaudo de sus recursos, sino que desarrolla el principio tributario de la eficiencia (art. 363 CP.). En consecuencia, considera que el régimen unificado de imposición plasmado en la norma legal atacada no desconoce la autonomía de los entes municipales en la administración de los recursos de que gozan, puesto que la entidad nacional no dispone de los recursos provenientes de tales gravámenes, sino que simplemente actúa como intermediaria buscando enmarcar la eficiencia del Estado en la obtención de recursos tributarios nacionales y municipales, siendo el ente territorial quien se apropia y dispone de tales recursos, dentro de sus propias y exclusivas potestades y facultades.

De otra parte, manifiesta que en el párrafo 1º del artículo 28 de la ley 448 de 1998, se contempla la facultad de que las entidades municipales una vez adopten el régimen de impuesto unificado con relación a los tributos de industria, comercio y avisos, el monto de éste se adicione al pago mensual de los impuestos de renta y ventas, para lo cual la DIAN puede celebrar convenios con los entes municipales para la administración del recaudo de tales gravámenes, con el reconocimiento de una compensación. La celebración de dicho convenio, a su juicio, en lugar de romper con la autonomía territorial como erróneamente lo afirma el demandante, la ratifica y corrobora.

Por tanto, señala la interviniente que la figura tributaria del RUI responde al desarrollo económico de un Estado social de derecho que implica un progreso en los mecanismos de recaudo de los impuestos nacionales y territoriales que benefician al Estado al disminuirle los gastos administrativos relacionados con el control, fiscalización, liquidación y discusión de los tributos, y que a la vez buscan un cumplimiento voluntario y acertado de los particulares con relación a las cargas tributarias, sin que con ello se desconozca la autonomía territorial con relación a los ingresos propios del ente municipal, el cual sigue ostentando la propiedad sobre los mismos para regular lo concerniente a la destinación, manejo e inversión de los recursos.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El señor Procurador General de la Nación en concepto 1812 recibido el 20 de mayo de 1999, solicita a la Corte declarar la inconstitucionalidad del artículo 28 de la Ley 488 de 1998, con fundamento en las consideraciones que a continuación se reseñan.

En cuanto al cargo formulado contra la expresión “objetivas” prevista en el artículo acusado, estima que no está fundamentado en la vulneración de una norma de la Constitución, sino que la solicitud de declaratoria de inconstitucionalidad gira en torno al significado supuestamente contrario que tiene dicha expresión con otro concepto referido en la misma disposición, cual es de la estimación. Por lo tanto, al no plantearse en la demanda confrontación alguna entre la norma de inferior jerarquía y la Constitución, la Corte no puede controlar su constitucionalidad, debiéndose declarar inhibida para conocer de fondo la misma por el incumplimiento de uno de los requisitos esenciales que debe observar el ciudadano al promover la acción pública de inconstitucionalidad.

Señala el funcionario que a pesar de ser inepta la demanda por no haberse identificado incompatibilidad entre las citadas expresiones contenidas en el artículo acusado y la Constitución Política, vicio éste que en principio conduciría a un fallo inhibitorio en el presente caso debido a que el demandante también impugnó la constitucionalidad del párrafo de ese artículo y que su análisis obliga a constituir una proposición jurídica completa con todas las hipótesis normativas reguladas dentro de esa disposición, solicita a esta Corporación con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación, declare inconstitucional la totalidad del contenido del artículo 28.

Dicha condición consiste, a su juicio, en que los municipios con anterioridad a la celebración del contrato de recaudo del impuesto con la DIAN deben adoptar el mismo régimen unificado de imposición (RUI) previsto para los pequeños contribuyentes de los impuestos de renta y ventas, régimen que se encuentra regulado en la norma acusada y que, en criterio del Procurador, es inconstitucional por vulnerar el principio de legalidad del tributo.

Ello, por cuanto se dejó en manos de la administración la determinación de los hechos, las bases gravables y las tarifas de los impuestos que en la norma demandada se regulan, siendo que es al Congreso en virtud del artículo 338 constitucional, a quien le corresponde directamente fijar estos elementos del tributo.

Agrega el funcionario que en el presente caso la indefinición acerca de los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas es de tal magnitud que con el recurso interpretativo no pueden efectivamente determinarse estos elementos, correspondiéndole esta tarea, al tenor de la norma acusada a la DIAN, entidad no habilitada para el efecto por la Constitución, según lo ha dicho la Corte en sentencia C-253 de 1995.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

En virtud de lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4o. de la Carta Política, la Corte Constitucional es competente para decidir definitivamente en relación con la demanda que en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad se formuló contra el artículo 28 (parcial) de la Ley 488 de 1998.

2. El Tema a Analizar

Corresponde a la Corte determinar, en el presente asunto, si el artículo 28 de la Ley 488 de 1998 es contrario a la Constitución Política. Para ello, luego del pertinente análisis de los planteamientos contenidos en la demanda que ha dado lugar al proceso de constitucionalidad, así como de los argumentos de los intervinientes, centrará su estudio en la confrontación de la norma acusada con el principio constitucional de la legalidad de los tributos consagrado en el artículo 338 de la Carta Política.

No obstante, antes de proceder al examen de constitucionalidad de la norma, es preciso señalar que según el demandante, la expresión “objetivas” contenida en el artículo 28 de la Ley 488 de 1998, que hace referencia a “las bases de estimación objetivas”, es contraria a la Constitución Política, por cuanto los conceptos “objetividad” y “estimación” son opuestos; según él, siempre una estimación tiene carácter subjetivo pues no se puede presumir de manera categórica. Más aún, agrega que la estimación es susceptible de error, por cuanto el grado de confiabilidad no es absoluto, por lo que no puede ser objetiva. Agrega además, que el párrafo 1º del mismo precepto es inconstitucional por violar el principio de la autonomía de las entidades territoriales, al establecer una contraprestación consistente en el pago de un porcentaje de lo recaudado por impuesto de industria, comercio y avisos en favor de la DIAN, por administrar el recaudo de ese tributo.

Con respecto a la acusación formulada por el demandante, los distintos intervinientes, así como el Procurador General de la Nación, solicitan a la Corte constituir una proposición jurídica con todas las hipótesis normativas reguladas dentro del artículo 28 demandado, por cuanto el párrafo conforma con la totalidad de la disposición una unidad normativa, pues no se puede estudiar sin saber en qué consiste el régimen para cuya adopción se autoriza a los municipios.

Ahora bien, en relación con la acusación dirigida contra la expresión “objetivas” contenida en el artículo 28 de la ley 488 de 1998, en la medida en que el actor no planteó en su demanda incompatibilidad alguna entre dicha expresión y la Carta Política, no puede la Corte ejercer el control de constitucionalidad, ya que estaría inhibida para examinar el cargo por la omisión de uno de los requisitos de la demanda señalados en el Decreto 2067 de 1991. Sin embargo, estima la Corporación que como la acción pública de la referencia se dirige igualmente contra el párrafo primero del citado artículo, y que éste, en principio, da lugar a la conformación de proposición jurídica, procede el examen de constitucionalidad del artículo 28 acusado, previa la determinación de si hay lugar o no a la unidad normativa.

2.1 Conformación de proposición jurídica en relación con todo el artículo 28 de la Ley 488 de 1998, para resolver sobre la acusación contra el párrafo 1º ibídem.

Según el demandante, el párrafo del artículo 28 ibídem vulnera el principio de autonomía de las entidades territoriales consagrado en el artículo 294 constitucional, así como el libre ejercicio del derecho de propiedad de los entes locales sobre sus bienes y rentas, al establecer una contraprestación consistente en el pago de un porcentaje no mayor al uno por ciento de lo recaudado en favor de la DIAN por administrar el recaudo del impuesto de industria y comercio de propiedad de los municipios originado en las bases de estimación objetiva, ya que ello representaría la facultad de atribuir al ente subalterno posibilidades de las cuales carece el principal, sin que de todas maneras desaparecieran objetivamente las razones en las cuales se funda la restricción que a éste se impone.

El artículo 28 de la Ley 488 de 1998 establece un régimen especial unificado de imposición para los pequeños contribuyentes y responsables de los impuestos de renta y ventas, el cual podrá liquidarse en forma unificada sobre los ingresos mínimos gravados que en forma presunta y general determine la administración tributaria para cada actividad, a partir de

bases de estimación objetivas. En caso que el interesado manifieste su voluntad de someterse a éste régimen, el impuesto unificado menos el valor del crédito fiscal solicitable, será el impuesto a su cargo por el mismo año calendario, para lo cual la administración tributaria procederá a facturar periódicamente el valor a pagar. La recaudación de éste impuesto, podrá efectuarse mediante facturación realizada por la DIAN directamente o en forma indirecta a través de convenios que realicen con terceros.

Ahora bien, según el párrafo primero del artículo, que corresponde a lo acusado por el demandante, éste régimen de imposición unificado podrá extenderse al impuesto de industria, comercio y avisos, a partir de las bases de estimación objetivas previstas en el artículo que hubieren sido determinadas por la DIAN. Y con el fin de administrar el recaudo de estos impuestos, se autoriza la celebración de convenios entre la DIAN y los entes municipales, previo el cumplimiento de los presupuestos fijados en la norma.

En consecuencia, es evidente que para resolver el cargo planteado por el demandante en relación con la constitucionalidad del párrafo primero, en la medida en que en él se establece una condición que impone remitirse al contenido de la totalidad del artículo acusado, como lo es la determinación de lo que debe entenderse por “bases de estimación objetivas”, es preciso conformar la proposición jurídica completa en relación con la totalidad del artículo 28 de la Ley 488 de 1998.

Así mismo, la conformación de la proposición jurídica completa se impone por cuanto es necesario determinar si el régimen unificado de imposición para pequeños contribuyentes del impuesto sobre la renta y responsables del impuesto sobre las ventas de que trata el artículo 28 de la ley 488 de 1998, se ajusta o no al ordenamiento constitucional, ya que ese régimen, de conformidad con el citado párrafo, es requisito previo para que los municipios puedan celebrar los convenios con la DIAN para el recaudo de dichos tributos.

En este sentido, es preciso resaltar, como lo ha hecho la Corporación en otras oportunidades¹, el carácter excepcional que tiene la unidad normativa, pues ella sólo procede cuando es necesaria, para evitar que un fallo sea inocuo, o para proferir una decisión de fondo sobre un contenido normativo que ha sido demandado en debida forma por un ciudadano, pero que exige el análisis integral de toda la norma de la cual hace parte. Así lo dijo esta Corporación en la sentencia C-320 de 1997, al señalar que:

“La unidad normativa procede cuando la proposición jurídica acusada, si bien tiene un contenido propio, se encuentra tan íntimamente ligada con otros contenidos jurídicos, que resulta imposible estudiar su constitucionalidad sin analizar las otras disposiciones. En los otros casos, esto es, cuando la relación entre las proposiciones jurídicas no es tan estrecha, la unidad normativa no procede, salvo si la regulación de la cual forma parte la disposición acusada aparece prima facie de una constitucionalidad discutible. La unidad normativa no opera entonces exclusivamente en los fallos de inexecutableidad. La unidad normativa es excepcional, y sólo procede cuando ella es necesaria para evitar que un fallo sea inocuo, o cuando ella es absolutamente indispensable para pronunciarse de fondo sobre un contenido normativo que ha sido demandado en debida forma por un ciudadano. En este último caso, es procedente que la sentencia integre la proposición normativa y se extienda a aquellos otros aspectos normativos que sean de forzoso análisis para que la Corporación pueda decidir de fondo el problema planteado. Igualmente es legítimo que la Corte entre a estudiar la regulación global de la cual forma parte la norma demandada, si tal regulación aparece prima facie de una dudosa constitucionalidad” (negrillas fuera de texto).

Así las cosas, la unidad normativa es procedente cuando, como ocurre en el presente asunto, es necesaria para emitir un pronunciamiento de fondo sobre un aparte de una disposición que ha sido demandada por inconstitucional, y que aunque tiene contenido e identidad propia, se encuentra directamente ligada con otros contenidos jurídicos de la misma norma que hacen necesario que la sentencia efectúe el análisis integral de la misma, conformando en consecuencia la proposición normativa.

Por consiguiente, y en cumplimiento de su función, la Corte Constitucional procede a integrar la proposición jurídica completa y a resolver acerca de la constitucionalidad del artículo 28 de la Ley 488 de 1998.

2.2 El alcance del principio de legalidad de los tributos

El principio de legalidad consiste en que la administración está sujeta en el desarrollo de sus actividades, al ordenamiento jurídico, razón por la cual todos los actos y las decisiones que profiera, así como las actuaciones que realice, deben ajustarse a lo dispuesto en la Constitución y la ley. Ello se deriva, en el caso colombiano, de lo dispuesto en la Carta Política, en sus artículos 1º, que reconoce a Colombia como un Estado de derecho; 3º, que

preceptúa que la soberanía se ejerce en los términos que la Constitución establece; 6º, que señala que los servidores públicos son responsables por infringir la Constitución y la ley, y por omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones; 121, en virtud del cual ninguna autoridad del Estado podrá ejercer funciones distintas de las que le atribuyen la Constitución y la ley; y 122, de conformidad con el cual ningún servidor público entrará a ejercer su cargo sin prestar juramento de cumplir y defender la Constitución y desempeñar los deberes que le incumben.

En consecuencia, según éste principio, la función pública debe someterse estrictamente a lo que disponga la Constitución y la ley-

Por su parte, el alcance del principio de legalidad en materia tributaria, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 338 de la Constitución Nacional, comprende el establecimiento del tributo y la determinación de los elementos de la obligación tributaria. Dicho principio, se traduce, frente al contribuyente, en la garantía del debido proceso (artículo 29 CP.).

Este principio está desarrollado en el artículo 338 de la Constitución, en los siguientes términos:

“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.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos (...)” (negritas fuera de texto).

En relación con el principio de legalidad tributaria, ha sostenido la Corte Constitucional², que de conformidad con el mandato constitucional contenido en el artículo 338, no sólo el legislador, sino también las asambleas y los concejos están facultados para fijar los elementos constitutivos del tributo. Así lo expresó entre otras, en la sentencia C-537 de 1995:

“Por voluntad del constituyente de 1991, el artículo 338 de la Carta Fundamental estableció la potestad para el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales, de imponer en tiempo de paz, contribuciones fiscales o parafiscales, dejando a la ley, las ordenanzas y los acuerdos, la atribución para fijar en forma directa los sujetos activos y pasivos, así como los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos.

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

(...)

Conforme a lo anterior, la regla general en virtud de lo dispuesto por el artículo 338 superior, es que la ley que crea una determinada contribución, debe definir directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. Pero ello no obsta para que dentro de una sana interpretación de las normas constitucionales, sean las entidades territoriales las que con base en los tributos creados por la ley, puedan a través de las ordenanzas departamentales y los acuerdos municipales o distritales, a través de sus corporaciones, fijar los elementos de la contribución respectiva, o sea, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, así como las tarifas de las mismas”.

De esa manera, entonces, según lo dispuesto en la Constitución Política, y de conformidad con la jurisprudencia de esta Corporación, sólo el Congreso, las Asambleas y los Concejos pueden imponer contribuciones fiscales o parafiscales en tiempos de paz, debiendo en consecuencia, fijar directamente en la respectiva ley, ordenanza o acuerdo, los distintos elementos de la obligación tributaria.

Sin embargo, la ley, las ordenanzas y los acuerdos, sin resignar sus atribuciones

constitucionales, pueden autorizar a las autoridades de los distintos niveles territoriales, dentro de los límites debidamente señalados en ellas, para fijar las tarifas de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes; empero, el sistema y el método para definir tales costos y beneficios y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados, obligatoriamente, por la ley, las ordenanzas o los acuerdos, como así se deduce del texto del artículo 338 de la Constitución.

En consecuencia, una ley, una ordenanza o un acuerdo que no señale directamente los elementos del impuesto, desconoce el principio de legalidad en sentido material. Y por lo tanto, no puede en esos casos, sin expresa atribución conferida por el Congreso, las Asambleas o los Concejos, establecer los elementos omitidos en uso de su simple facultad reglamentaria, pues en tal evento, estaría creando el tributo mismo. Es necesario, desde el aspecto constitucional, que el impuesto sea creado por la ley, la ordenanza o el acuerdo, y no directamente por la decisión de la administración.

“Decir que no debe existir tributo sin ley, significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por lo tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, quiero significar que es la ley la que debe definir los hechos imposables en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, y es también la ley la que debe definir ese monto”.

2.3 Examen del artículo 28 de la Ley 488 de 1998

Integrada la proposición jurídica en los términos expresados, y determinados los lineamientos esenciales del principio constitucional de legalidad de los tributos al tenor de las normas superiores, y precisado el contenido de la norma que se examina, corresponde determinar a la Sala si ésta se encuentra conforme o no con el ordenamiento constitucional.

1.- El artículo objeto de examen establece, como ya se expresó, un sistema de determinación del impuesto en forma oficial mediante la aplicación de un mecanismo de estimación objetiva

de ingresos y gastos dirigido a pequeños contribuyentes del impuesto sobre la renta y responsables del impuesto sobre las ventas, para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales a través de un impuesto unificado que comprende ambos tributos, el cual es facturado por la Administración Tributaria.

De conformidad con el texto del citado precepto, los impuestos sobre la renta y las ventas aplicables a los pequeños contribuyentes y responsables por un año calendario determinado, podrán liquidarse en forma unificada sobre los ingresos mínimos gravados que en forma presunta y general determine la administración tributaria para cada actividad a partir de bases de estimación objetivas (las cuales incluyen los gastos efectuados por servicios públicos, el número de empleados, el área de establecimiento, aportes a la seguridad social, ubicación geográfica e ingresos resultantes de las verificaciones realizadas a través del procedimiento previsto en el artículo 758 del E.T.).

Agrega el precepto, que a partir del ingreso mínimo gravable presunto, la administración tributaria deberá determinar, en forma general y a partir de bases de estimación objetivas, el monto unificado de los impuestos. Igualmente, dispone que mientras la DIAN no realice una nueva estimación de las bases de estimación objetivas que permiten señalar las presunciones generales aquí establecidas, para cada año gravable serán aplicables los valores del año anterior con los correspondientes ajustes.

Adicionalmente, se indica que si dentro de los términos aquí previstos, el interesado manifiesta su voluntad de someterse al Régimen Unificado de Imposición, R.U.I., el impuesto unificado menos el valor del crédito fiscal solicitable, será el impuesto a su cargo por el mismo año calendario, para lo cual la DIAN procederá a facturar periódicamente el valor a pagar. Además, el número de cuotas, la periodicidad y el plazo para su cancelación serán fijados mediante resolución expedida por la DIAN.

Finalmente, quienes no se acojan al RUI continuarán sometidos a las normas generales que regulan los impuestos de renta y ventas; quienes lo hagan, no estarán obligados a presentar declaraciones por los impuestos sobre las ventas y sobre la renta, ni a cobrar el impuesto de ventas, e igualmente estarán excluidos de retención en la fuente por el impuesto de ventas. Y además, la recaudación del impuesto unificado puede ser realizada mediante facturación hecha directamente por la DIAN, o en forma indirecta a través de convenios con terceros.

Dicho mecanismo se hace extensivo a las entidades territoriales con relación al impuesto de industria, comercio y avisos, para lo cual debe el municipio adoptar un impuesto unificado que comprenda los gravámenes anotados, y optativamente celebrar un convenio con la DIAN para la administración del recaudo de dichos tributos, de manera que al contribuyente en una sola factura, con una periodicidad mensual, se le cobren los citados impuestos.

2.- Estima la Corporación, que el precepto materia de examen vulnera el principio de legalidad del impuesto a que alude el artículo 338 superior, por las razones que a continuación se exponen.

De acuerdo con el mandato constitucional (art. 338 CP.), es la ley, la ordenanza o el acuerdo, la que debe definir los sujetos activo y pasivo, los hechos, la base gravable y la tarifa del impuesto, y no la administración tributaria, pues al hacerlo una entidad administrativa como la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, sin tener competencia para ello, desconoce abierta y flagrantemente lo dispuesto por el ordenamiento constitucional, por cuanto “en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales” son los únicos habilitados por el ordenamiento superior para “imponer contribuciones fiscales o parafiscales”.

Cabe observar cómo el artículo 28 demandado viola el artículo 338 de la Constitución, en cuanto no determina de manera expresa todos los elementos del nuevo impuesto que allí se crea; tan sólo se señalan los sujetos activo y pasivo, y se omite la precisión de la base gravable, del hecho generador y de la tarifa.

En efecto, los únicos elementos del impuesto que se definen claramente en la norma acusada, son: el sujeto activo, que es la Nación, y los sujetos pasivos de la obligación tributaria, que son los pequeños contribuyentes del impuesto de renta y los responsables del impuesto sobre las ventas (inciso primero del artículo 763-1 del Estatuto Tributario).

Ahora bien, el artículo 28 demandado confiere a la administración tributaria, la facultad de determinar la base gravable del “impuesto” (es decir, la magnitud a la que se aplica el tipo de gravamen y el resultado es la cuota, es decir, la cantidad de dinero que hay que ingresar en el tesoro para extinguir la obligación tributaria), al señalar en el inciso primero de la

norma que éste “podrá liquidarse en forma unificada sobre los ingresos mínimos gravados que en forma presunta y general determine la administración tributaria para cada actividad a partir de bases de estimación objetivas”. Y agrega el precepto que “para efectos de establecer las bases de estimación objetivas, la DIAN deberá realizar las verificaciones y/o censos que resulten necesarios”; y a partir del ingreso mínimo gravable presunto, la administración tributaria deberá determinar el monto unificado de los impuestos. De esa manera, no sólo se deja en poder de la administración tributaria la determinación de éste elemento, con total desconocimiento del mandato constitucional, sino que además no se especifican cuáles de los ingresos mínimos son los gravados, sobre los cuales se aplica la tarifa.

En cuanto al hecho generador o gravado (es el presupuesto de hecho expresamente definido en la ley, indicativo de capacidad jurídica y económica, que al realizarse produce el nacimiento de la obligación tributaria), encuentra la Sala que éste no se define en la norma legal, dejándose su determinación en manos de la administración tributaria, con lo cual se vulnera igualmente el mandato constitucional del artículo 338. Igual situación ocurre con la tarifa (que es el elemento cuantitativo de la obligación tributaria, que constituye la manifestación del poder de imposición), la cual tampoco se define en la disposición sub examine, defiriéndose en la administración tributaria su fijación. Así lo dispone el inciso cuarto del artículo 28 demandado, al señalar que “a partir del ingreso mínimo gravable presunto la administración tributaria deberá determinar el monto unificado de los impuestos”.

3.- La posibilidad que confiere la norma legal a los pequeños contribuyentes del impuesto de renta y a los responsables del impuesto de ventas, de someterse voluntariamente al régimen unificado de imposición (inciso 8º del artículo 28 de la ley 488 de 1998), considerado éste como un régimen simplificado para la cancelación de los tributos, no es argumento válido para sostener la constitucionalidad del precepto acusado. En efecto, no obstante significar una opción para los contribuyentes frente al régimen tributario general, es evidente que estos al acogerse a dicho régimen alternativo, están sometiéndose a un nuevo impuesto que resulta creado sin el cumplimiento del mandato constitucional que exige, según el artículo 338, que los distintos elementos del tributo se definan directamente por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

De otra parte, el régimen unificado de imposición, establecido en el artículo 28 de la ley 488 de 1998 no es un simple sistema de liquidación del impuesto de renta y ventas, a través del cual la administración tributaria persigue hacer efectivos los principios de equidad, eficiencia y progresividad, facilitando al contribuyente y responsable del tributo, el cumplimiento de sus deberes, mediante la cancelación unificada de éstos. Con el pretexto de simplificar, mediante un régimen unificado de imposición, los deberes de los particulares para con la administración tributaria, para el caso de los pequeños contribuyente, se está en realidad creando un nuevo impuesto, que viene a reemplazar los tributos vigentes de renta, ventas e industria, comercio y avisos.

4.- Ahora bien, como lo señalara el señor Procurador General de la Nación, al manifestar que a pesar de las ventajas que puede tener para el contribuyente la aplicación de un régimen simplificado como el régimen unificado de imposición, en tanto éste conlleva la supresión del requisito de presentar declaraciones tributarias para los impuestos de renta, ventas, industria, comercio y avisos, no puede el Congreso, so pretexto de ello, renunciar a la atribución constitucional de definir en forma concreta la obligación tributaria. Pues ello entraña un claro desconocimiento del principio de legalidad preceptuado en el artículo 338 de la Constitución Nacional.

Así mismo, según el Instituto Colombiano de Derecho Tributario interviniente, “la norma legal objeto de estudio consagra la posibilidad del nacimiento de una alternativa de determinación del impuesto de industria, comercio y avisos frente a las existentes, alternativa que consiste en la creación de un impuesto, sin que en la disposición se establezcan los elementos esenciales del nuevo tributo (...)”. Y agregan que “lo expuesto demuestra que el párrafo primero del artículo 763-1 del Estatuto Tributario y el artículo mismo al cual remite ese párrafo, no cumplen con el principio de legalidad de los tributos al no fijar “directamente” todos los elementos correspondientes a los nuevos tributos que establecen”.

Por consiguiente, aunque la finalidad de la norma sea diseñar, aparentemente, un procedimiento para facilitar la presentación de declaraciones tributarias y evitar la evasión y elusión de los impuestos de renta, ventas, industria, comercio y avisos, en la práctica lo que la norma hace es crear un nuevo impuesto unificado, defiriendo en la administración tributaria la atribución de fijar los elementos del mismo, desconociendo así lo dispuesto en el artículo 338 constitucional.

Al encontrar suficiente el cargo analizado, no es necesario, a juicio de la Corte, estudiar lo relativo a la violación por el precepto acusado de la autonomía de las entidades territoriales (art. 287 CP.).

En razón a lo anterior, esta Corporación concluye que el artículo 28 demandado debe ser declarado inexecutable por violar el artículo 338 de la Constitución Política, como así se declarará en la parte resolutive de esta providencia.

VII. DECISION

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

R E S U E L V E :

Declarar INEXEQUIBLE el artículo 28 de la Ley 488 de 1998.

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

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Presidente

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

FABIO MORON DIAZ

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

Secretaria General

Salvamento de voto a la Sentencia C-740/99

REGIMEN UNIFICADO DE IMPOSICION PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES-Constitucionalidad
(Salvamento de voto)

La disposición no creaba un impuesto, pero establecía una presunción sobre los ingresos que sirven de fundamento para establecer la base gravable de la obligación tributaria en los impuestos a la renta y a las ventas, y un modo de liquidación del tributo. Los demás elementos configurativos de la obligación tributaria, cuales son el sujeto activo, el pasivo, el hecho gravado, y la tarifa, no eran precisados por la norma, pues continuaban siendo señalados en las disposiciones generales que establecen estos aspectos para cada uno de los mencionados tributos. La norma además, en cuanto preveía un modo específico de liquidación de la obligación tributaria, era de contenido dispositivo para el contribuyente a quien pretendía beneficiar, es decir él podía acogerse a ella o a las normas generales. La finalidad de la disposición no era otra que la de facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y lograr una mayor eficacia en la recaudación del impuesto.

REGIMEN UNIFICADO DE IMPOSICION PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES Y AUTONOMIA DE ENTIDADES TERRITORIALES (Salvamento de voto)

En cuanto al párrafo del artículo 28, cuyo contenido se refería a la posibilidad de que el impuesto municipal de industria, comercio y avisos, fuera liquidado a partir de las bases de estimación objetivas contenidas en el RUI, y de que su recaudo fuera llevado a cabo por la

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), previo convenio suscrito con el respectivo ente, los suscritos somos del sentir de que dicha disposición en nada desconocía la autonomía municipal. En efecto, la norma era igualmente dispositiva, no obligaba a los municipios a celebrar en convenio de recaudo ni a acoger el RUI y no asignaba rentas municipales a las arcas de la Nación. Tan solo indicaba que para poder acogerse al sistema liquidatorio del Régimen Unificado y al convenio de recaudación, era necesario que los municipios interesados adoptaran mediante acuerdo el mencionado régimen, lo cual resultaba apenas obvio, y más bien rescataba la autonomía en materia impositiva que corresponde a estos entes territoriales según la Constitución. El recaudo llevado a cabo por la DIAN, originaría a cargo de los municipios un costo del 1% de lo recaudado, lo cual tampoco vulnera la Carta, toda vez que ninguna de sus disposiciones prohíbe esta clase de operaciones.

Referencia: Expediente D-2350

Acción de inconstitucionalidad contra el artículo 28 (parcial) de la Ley 488 de 1998

Con el debido respeto, nos permitimos salvar nuestro voto en esta decisión, por las siguientes razones:

La decisión parte del supuesto de que el artículo 28 de la Ley 488 de 1998 crea un impuesto mas no determina los elementos esenciales del nuevo tributo, por lo cual desconoce el artículo 338 de la Constitución Política, que atribuye a la ley, la ordenanza o el acuerdo, definir los sujetos activo y pasivo, los hechos, la base gravable y la tarifa del impuesto.

A nuestro juicio, la decisión de declarar la inexecutable de la norma obedeció a una errada interpretación respecto de su contenido dispositivo. En efecto, dicho contenido no era el de crear un impuesto, sino el de establecer un mecanismo de liquidación de ciertos tributos preexistentes. A dicha conclusión se llega a partir de las siguientes consideraciones:

2. Otro indicativo claro orienta al intérprete en la dirección de corroborar que la norma que se contenía en el artículo 28 de la Ley 488 de 1998 no pretendía crear un tributo sino establecer un modo de liquidación de otros ya existentes: en efecto, la disposición no se revestía de la connotación imperativa que resulta esencial en las leyes que establecen impuestos, tasas, o contribuciones, sino que fijaba un procedimiento de liquidación al cual

podrían acogerse las personas para las cuales se había previsto.

En este sentido, es obvia la expresión que se contenía en el inciso primero de la norma, según la cual “El impuesto sobre la renta y el impuesto sobre las ventas aplicable a los pequeños contribuyentes y responsables por un año calendario determinado, podrá liquidarse en forma unificada. Así mismo, el párrafo séptimo de la disposición indicaba que “si dentro de los diez (10) días siguientes al envío de la comunicación, el interesado manifiesta su voluntad de someterse al RUI, el impuesto unificado menos el valor del crédito fiscal solicitable, será el impuesto a su cargo. Y de su parte, el inciso siguiente señalaba que “los pequeños contribuyentes y responsables que no expresen su voluntad de someterse al RUI dentro de la oportunidad aquí señalada, continuarán sometidos a las normas generales...” (subrayado fuera de los textos originales transcritos).

Los anteriores apartes normativos no dejan duda respecto del carácter dispositivo de la norma en comento, carácter que la alejaba irremediabilmente de la posibilidad de ser tenida como norma creadora de tributos.

3. La interpretación histórica de la norma acusada, lleva igualmente a concluir que ella no pretendía crear un nuevo tributo, sino un modo de liquidación de otros ya existentes, método que buscaba ante todo facilitar a los pequeños contribuyentes el cumplir con sus obligaciones fiscales y, de contera, mejorar la recaudación, en aplicación y desarrollo del principio de eficiencia del sistema tributario que consagra el artículo 363 de la Constitución Política. Dentro de los antecedentes legislativos de la disposición, se encuentran los siguientes apartes de la sustentación presentada para la aprobación de la norma por la h. representante Zulema Jattín, y reproducida por el ponente para segundo debate en la Cámara:

“Los pequeños empresarios enfrentan un grave problema por el gran número de obligaciones que tienen que cumplir en relación con los tributos que los cobijan, a más de la complejidad implícita en la determinación de los tributos a su cargo”.

“Dichos empresarios no disponen de una estructura organizativa capaz de soportar el alto costo implícito en el elevado número de obligaciones...”

“...Para asumir una solución concreta a esta problemática que enfrentan los pequeños

empresarios y el Estado mismo, lo más conveniente es la adopción de un sistema de determinación del tributo de manera oficial que permita, mediante la aplicación de un sistema de estimación objetiva de algunos elementos de juicio determinados alrededor de la actividad desarrollada por el contribuyente, inferir el monto del tributo a cancelar por el ejercicio fiscal...”

“El artículo nuevo está partiendo de los elementos propios de los tributos existentes que se involucran en la propuesta, con el fin de que su determinación derive en una presunción construida a partir de bases objetivas de estimación.”

“...En otras palabras, lo que se propone es la determinación previa de los impuestos por parte de la administración a partir de hechos conocidos establecidos en forma general...”(subrayado por fuera del texto original)³

4. Establecido así, mediante la aplicación de una serie concurrente de criterios interpretativos, que la norma sometida al examen de la Corte no pretendía crear un impuesto, resulta fácil entender por qué no era posible encontrar en ella los elementos configurativos de la nueva obligación tributaria cuya creación se le imputó. Si se admite que la norma no establecía un nuevo gravamen, resulta obvio que no tenía por qué indicar los sujetos activo y pasivo, los hechos, la base gravable y la tarifa del impuesto, puesto que este no es su propósito. No obstante, como la Sentencia parte del axioma contrario, no demostrado, de que la norma sí creaba un impuesto, pretende encontrar lo que no puede ser hallado en normas ajenas al propósito impositivo, y sobre esta falencia pronuncia la inexecutableidad de la disposición.

5. A juicio de los suscritos magistrados, el mecanismo de liquidación tributaria que proponía a los contribuyentes la norma acusada, establecía un sistema de presunción del ingreso gravado en los impuestos sobre la renta y a las ventas, similar, en cierta forma, al que se contiene en la norma relativa a la presunción de renta como sistema de determinación de la base gravable en dicho tributo (artículo 188 del Estatuto Tributario).

En relación con los elementos de la obligación tributaria, y específicamente con la base gravable, esta Corporación, siguiendo en ello a la doctrina comúnmente admitida, precisó:

“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.”⁴

La norma declarada inexecutable presumía que algunas personas que llamaba “pequeños contribuyentes y responsables”, se encontraban en la situación que configura el hecho gravado con el impuesto sobre la renta o las ventas. La disposición, así mismo, establecía un modo de determinación de la cuantía de los ingresos presuntos con fundamento en los cuales se cuantificaría la base gravable, a partir de ciertos parámetros objetivos que serían definidos por la Administración.

6. En relación con esta última facultad deferida a la Administración – la de determinar las bases de estimación objetivas para cuantificar el ingreso gravable – ella no desconoce el artículo 338 superior, pues lo que el principio de legalidad del tributo exige, no es la determinación por la ley de las cuantías exactas sobre las cuales ha de recaer el gravamen, sino el señalamiento del método a través del cual se habrá de llegar a dicha cuantificación. Así por ejemplo, en el caso del impuesto predial unificado, normalmente la base gravable es el valor indicado en el avalúo catastral o en el autoavalúo, el cual no es fijado por la ley, ya que “el avalúo catastral consiste en la determinación del valor de los predios, obtenido mediante investigación y análisis estadístico del mercado inmobiliario”⁵.

En relación con este punto, esta Corte ya había tenido ocasión de definir lo siguiente:

“De todo lo anterior puede concluirse que la ley no puede, por razones de tipo técnico que tienen que ver especialmente con la fluctuación de los valores de los distintos activos patrimoniales, entrar a determinar en cada caso concreto el valor de un bien. Debe entonces limitarse a indicar la manera como debe ser fijado ese valor. Así lo hace en el caso del

impuesto predial y así también procede para la determinación del precio de la panela, base gravable de la cuota de fomento panelero, situaciones ambas que, como acaba de verse, han sido estudiadas por esta Corporación, que las ha encontrado avenidas al precepto constitucional consagrado en el artículo 338 superior.”⁶

Así las cosas, en la presunción contenida en la norma acusada, relativa al ingreso mínimo de los contribuyentes y responsables de los impuestos sobre la renta y las ventas, respectivamente, no resultaba necesario que la ley cuantificara directamente dichos ingresos gravables.

De cualquier manera, si la mayoría de la Sala hubiera encontrado que la facultad atribuida a la Administración era confusa, o desconocía el principio de legalidad tributaria, su pronunciamiento tendría que haberse sustentado sobre la demostración de esta circunstancia, mas no sobre la afirmación contraevidente de que la norma acusada creaba un impuesto.

7. En conclusión, tenemos pues que la disposición no creaba un impuesto, pero establecía una presunción sobre los ingresos que sirven de fundamento para establecer la base gravable de la obligación tributaria en los impuestos a la renta y a las ventas, y un modo de liquidación del tributo. Los demás elementos configurativos de la obligación tributaria, cuales son el sujeto activo, el pasivo, el hecho gravado, y la tarifa, no eran precisados por la norma, pues continuaban siendo señalados en las disposiciones generales que establecen estos aspectos para cada uno de los mencionados tributos. La norma además, en cuanto preveía un modo específico de liquidación de la obligación tributaria, era de contenido dispositivo para el contribuyente a quien pretendía beneficiar, es decir él podía acogerse a ella o a las normas generales. La finalidad de la disposición no era otra que la de facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y lograr una mayor eficacia en la recaudación del impuesto.

8. Finalmente, en cuanto al párrafo del artículo 28, cuyo contenido se refería a la posibilidad de que el impuesto municipal de industria, comercio y avisos, fuera liquidado a partir de las bases de estimación objetivas contenidas en el RUI, y de que su recaudo fuera llevado a cabo por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), previo convenio suscrito con el respectivo ente, los suscritos somos del sentir de que dicha disposición en

nada desconocía la autonomía municipal. En efecto, la norma era igualmente dispositiva, no obligaba a los municipios a celebrar en convenio de recaudo ni a acoger el RUI y no asignaba rentas municipales a las arcas de la Nación. Tan solo indicaba que para poder acogerse al sistema liquidatorio del Régimen Unificado y al convenio de recaudación, era necesario que los municipios interesados adoptaran mediante acuerdo el mencionado régimen, lo cual resultaba apenas obvio, y más bien rescataba la autonomía en materia impositiva que corresponde a estos entes territoriales según la Constitución. El recaudo llevado a cabo por la DIAN, originaría a cargo de los municipios un costo del 1% de lo recaudado, lo cual tampoco vulnera la Carta, toda vez que ninguna de sus disposiciones prohíbe esta clase de operaciones.

Fecha ut supra,

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

1 Pueden consultarse, al respecto, las siguientes providencias: C-434/92; C-019/93; C-188/94; C-356/94; C-397/94; C-397/95; C-472/95; C-232/97; C-320/97; C-565/98, y C-600/98.

2 En relación con el principio de legalidad de los impuestos, pueden consultarse, igualmente, las sentencias C-209/93, C-537/95, C-220/96 y C-583/96.

3 Ponencia para segundo debate en la Cámara de Representantes, al proyecto de ley número 045 de 1998. Gaceta del Congreso N° 318, Diciembre 4 de 1998.

4 Sentencia C-583 de 1996, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa

5 (Sentencia C-467/93 M.P.Dr. Carlos Gaviria Díaz)

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