

Sentencia C-812-09

(Noviembre 18, Bogotá DC)

REGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL-Naturaleza y características de la persona jurídica que se constituye no vulnera la Constitución

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA EN LEY DE REGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL-No violación por incorporación de norma de contenido tributario en ley de carácter no tributario por conexidad temática y sistémica de contenidos con eje temático de la ley

Entre el tema general de la Ley 675 de 2001-el régimen de propiedad horizontal- y el contenido de la disposición demandada -su artículo 33- existe una relación “objetiva y razonable”, en virtud de la conexidad, principalmente sistemática, del régimen general de propiedad horizontal con la materia jurídico-tributaria aplicable a la persona jurídica que emerge de la constitución de una propiedad horizontal. Parte del estatuto de esta persona jurídica consiste en la definición de su régimen tributario, al lado de aspectos civiles, comerciales y procedimentales del mismo. Tratándose en consecuencia de una ley que busca abarcar íntegramente la normativa legal de la propiedad horizontal, la regulación de la condición tributaria de la persona jurídica que surge de ella es enteramente compatible con dicha materia general y es por eso que, no sólo se descarta aquella “total divergencia” sustancial de los contenidos normativos que fundamenta una declaración de inconstitucionalidad por faltar a la unidad normativa, sino que se afirma la conexidad temática y sistémica entre el régimen de propiedad horizontal y la determinación de la persona jurídica emergente de la propiedad horizontal como sujeto no contribuyente de impuestos nacionales, así como del impuesto de industria y comercio, en relación con las actividades propias de su objeto social, de conformidad con lo establecido en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986.

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Concepto

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Vicio material

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-No debe concebirse como criterio de unicidad temática/PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Se vulnera por inexistencia de relación

objetiva y razonable con temática y materia dominante de la ley

El principio de unidad de materia no debe concebirse con un criterio estricto de unicidad temática. Tal ha sido el criterio reiterado de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, al considerar que el principio de unidad de materia sólo resulta vulnerado cuando una determinada norma no guarda una relación objetiva y razonable con la temática general y la materia dominante de la ley de la cual hace parte, entendida esa relación “objetiva y razonable” como la conexidad que debe existir entre la parte y el todo, esto es, entre una disposición demandada y la ley continente, de modo que del contenido particular de la primera se pueda extraer un vínculo causal, teleológico o sistemático con el “tema general” o la “materia dominante” de la segunda, de donde, solamente aquellos apartes, segmentos o proposiciones de una ley respecto de los cuales, razonable y objetivamente no sea posible establecer una relación de conexidad causal, teleológica, temática o sistemática con la materia dominante de la misma, deben rechazarse como inadmisibles si están incorporadas en el proyecto o declararse inexecutable si integran el cuerpo de la ley.

#### PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Finalidad y alcance

La regla constitucional de la unidad de materia en los proyectos y las leyes propende por un ordenamiento jurídico que preserve tanto la legitimidad institucional como la seguridad jurídica en el sistema normativo, al evitar que en el proceso de formación de las leyes se introduzcan disposiciones extrañas a la materia regulada en ellas, tanto para asegurar la transparencia de la actividad legislativa como para contribuir a la coherencia y sistematicidad del derecho legislado.

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA EN REGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL-Carácter integral y sistémico de la regulación admite disposiciones de carácter civil, comercial, urbanístico y contable, sin que implique su vulneración

La Corte Constitucional ha considerado que en razón del carácter integral y sistémico de la regulación que contiene la Ley 675 de 2001, al referirse a una categoría jurídica -la propiedad horizontal-, resulta constitucionalmente admisible que se incluyan disposiciones de tipo civil, comercial o incluso tributario, siempre que se mantenga la conexión con dicho eje temático. Para la Corte, la coexistencia de normas civiles y

comerciales de propiedad horizontal con disposiciones tributarias integradas al mismo régimen en una misma ley, es perfectamente compatible con la regla de unidad de materia que establece la Constitución, y por tratarse de un estatuto integral y sistemático de la propiedad horizontal que, por fuerza, abarca normas civiles, comerciales, urbanísticas y contables, prevé reglas procedimentales para la regulación de conflictos entre copropietarios y fija un régimen sancionatorio y restrictivo, regulando tanto el derecho de propiedad como el derecho de participación, por lo que la diversidad de disposiciones que apuntan a la estructuración del régimen jurídico de la propiedad horizontal y no resulta extraño que la misma ley se ocupe también de la calidad tributaria de dicha persona jurídica.

REGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL-Regulación de condición tributaria de persona jurídica especial no vulnera principio de unidad de materia

Al definir que la persona jurídica que se origina en la constitución de la propiedad horizontal “tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, así como del impuesto de industria y comercio”, el Legislador está simplemente refiriéndose a otro aspecto inherente a esa persona jurídica: su situación en el régimen impositivo nacional y local, esto es, sus atributos tributarios. En la ley 675 de 2001, la regulación de la condición tributaria de la persona jurídica especial que surge de ella es enteramente compatible con la materia general de que se ocupa.

REGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL-Objeto de la ley y contenido

IMPUESTO DE PROPIEDAD DE ENTIDADES TERRITORIALES-Prohibición de conceder exenciones o tratamientos tributarios preferenciales

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Tributo de propiedad de las entidades territoriales/IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Tributo municipal

El impuesto de industria y comercio es un tributo de propiedad territorial. Su regulación básica está contenida en el Decreto Ley 1333 de 1986, por el cual se expide el Código de Régimen Municipal, que en su artículo 172 determina que el de industria y comercio es un impuesto de los municipios y el Distrito Especial de Bogotá.

## IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Elementos constitutivos

REGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL-Naturaleza y objeto de la persona jurídica que origina/REGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL-Persona jurídica constituida no realiza actividades ni industriales, ni comerciales, ni de servicios

La propiedad horizontal, una vez constituida legalmente, da origen a una persona jurídica, de naturaleza civil, sin ánimo de lucro, cuyo objeto es “administrar correcta y eficazmente los bienes y servicios comunes, manejar los asuntos de interés común de los propietarios de bienes privados y cumplir y hacer cumplir la ley y el reglamento de propiedad horizontal”. La naturaleza y el objeto social definidos, excluyen a la persona jurídica originada en una propiedad horizontal de la definición general del hecho gravable del impuesto de industria y comercio, establecido en los artículos 195 y subsiguientes del Decreto 1333 de 1986, por cuanto dicha persona jurídica no realiza actividades ni industriales, ni comerciales, ni de servicio.

REGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL-Calidad de no contribuyente de persona jurídica originada en relación con el impuesto de industria y comercio, no constituye una exención/REGIMEN DE PROPIEDAD HORIZONTAL-Calidad de no contribuyente de persona jurídica constituida en relación con el impuesto de industria y comercio se deriva de la actividad que realiza

El artículo 33 de la Ley 675 de 2001 atribuye la condición de no contribuyente a las personas jurídicas originadas en las constituciones de propiedad horizontal, “en relación con las actividades propias de su objeto social”

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Delimitación del hecho gravable/ACTIVIDADES INDUSTRIALES, COMERCIALES Y DE SERVICIOS-definiciones/ACTIVIDADES INDUSTRIALES, COMERCIALES Y DE SERVICIOS-Hechos gravables en el impuesto de industria y comercio no predicables de la persona jurídica de la propiedad horizontal

CONSTITUCIONALIDAD CONDICIONADA-Improcedencia por interpretación única posible

Un fallo de constitucionalidad condicionada es procedente cuando, de varias

interpretaciones plausibles de una norma legal, sólo una o algunas de ellas son constitucionalmente admisibles, y por tanto, se hace necesario, en la parte resolutive de la sentencia, precisar cuáles de ellas lo son. Pero en este caso, la Corte considera que no es necesario ni procedente proferir un fallo de constitucionalidad condicionada, por cuanto la interpretación que propone el actor es la única posible, y por lo tanto, no es necesario escoger entre varias alternativas.

Referencia: expediente D-7691.

Actor: Almes José Granados Cuello.

Demanda de inconstitucionalidad: del artículo 33 (parcial) de la Ley 675 de 2001.

Magistrado Ponente: Mauricio González Cuervo.

## I. ANTECEDENTES.

### 1. Texto normativo demandado.

El ciudadano Almes José Granados Cuello presentó demanda de inconstitucionalidad contra el aparte que aparece subrayado y resaltado del artículo 33 de la Ley 675 de 2001:

#### LEY 675 DE 20011

Por medio de la cual se expide el régimen de propiedad horizontal

Artículo 33. Naturaleza y características. La persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal es de naturaleza civil, sin ánimo de lucro. Su denominación corresponderá a la del edificio o conjunto y su domicilio será el municipio o distrito donde este se localiza y tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, así como del impuesto de industria y comercio, en relación con las actividades propias de su objeto social, de conformidad con lo establecido en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986.

Parágrafo. La destinación de algunos bienes que produzcan renta para sufragar expensas comunes, no desvirtúa la calidad de persona jurídica sin ánimo de lucro.

La demanda fue admitida mediante auto del 28 de abril de 2009, en el que, además, se negó por extemporánea una solicitud de adición de la misma.

## 2. Demanda: cargos y pretensión.

El demandante solicita la declaración de inexecutable de la expresión atacada del artículo 33 de la Ley 675 de 2001, por considerarlo contrario a los artículos 158 -unidad de materia- y 294 -prohibición al legislador de conceder exenciones sobre tributos territoriales- de la Constitución Política. Además, plantea una solicitud subsidiaria de constitucionalidad condicionada.

### 2.1. Cargo por violación del principio de unidad de materia (CP, art 158).

La expresión acusada es violatoria del principio de unidad de materia, al regular aspectos tributarios de la propiedad horizontal, por lo siguiente:

2.1.1. La columna vertebral de la ley es el régimen civil de la propiedad horizontal, su definición como persona jurídica sin ánimo de lucro y su régimen de concurrencia de las formas de propiedad y de copropiedad. Contrario a ello, el artículo demandado aprovechó la regulación de la propiedad horizontal para incluir aspectos tributarios del mismo.

2.1.2. Los aspectos tributarios tienen todo un estatuto especial referido al tema. Si uno de los objetivos del principio de unidad de materia es evitar la dispersión normativa, la norma acusada promueve dicha dispersión, pues introduce normas que sólo deberían estar en el Estatuto Tributario.

### 2.2. Cargo por violación de la prohibición al Legislador de conceder exenciones o tratamientos preferenciales respecto de tributos de propiedad de las entidades territoriales (CP, artículo 294).

El actor sostiene que la norma acusada vulnera la norma constitucional que impide al legislador conceder exenciones en relación con tributos de las entidades territoriales:

2.2.1. Las entidades territoriales tienen la facultad de disponer de sus propias finanzas, razón por la que el Constituyente prohibió al Legislador establecer exenciones en relación con los tributos de propiedad de ellas. El impuesto de industria

y comercio pertenece a los municipios y, no obstante lo anterior, la norma cuestionada exonera de su pago a las personas jurídicas en que se constituye la propiedad horizontal al considerarlas no contribuyentes del mismo.

2.2.2. La exención afecta el ingreso que por ese concepto podrían percibir los municipios y afecta la descentralización fiscal.

2.3. Solicitud de exequibilidad condicionada.

En caso de no hallarse inconstitucional la norma, solicita el actor que se declare exequible, en el entendido de que la explotación comercial de las áreas desafectadas por una propiedad horizontal “está por fuera del atributo de ‘no contribuyente’ de impuestos nacionales y de industria y comercio”.

La solicitud se justifica en la medida en que existen dos posibles interpretaciones de la norma: la que asegura que la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales y de industria y comercio es absoluta, y la que afirma que aquello ocurre mientras no haya bienes comunes desafectados y destinados a la actividad comercial. Debe acoger la Corte esta segunda interpretación. Entonces, sí la propiedad se mantiene dentro de los límites restringidos de su objeto social -entidad sin ánimo de lucro, que afecta sus áreas comunes para uso de los copropietarios-, en gracia de discusión, preserva el atributo de no contribuyente de impuestos nacionales y de industria y comercio; mas si la propiedad horizontal desafecta una parte de las áreas comunes y las destina a explotación comercial, el tratamiento tributario preferencial debe desaparecer.

3. Intervenciones ciudadanas.

3.1. Cargo por violación del principio de unidad de materia (CP 158).

3.1.1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

La norma acusada no vulnera el principio de unidad de materia, pues guarda una evidente conexidad con el resto de la ley, la cual regula el régimen de la propiedad horizontal. El aspecto tributario de la regulación está relacionado con el objeto de la Ley 675 de 2001, pero además resulta indispensable para su correcta aplicación, y así lo ha admitido la Corte Constitucional en casos anteriores en los que se le han formulado

cargos similares al presente. 2

### 3.1.2. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

La norma no vulnera el principio de unidad de materia, pues su objetivo es aminorar la carga fiscal de las propiedades horizontales y por lo tanto, el fragmento demandado sí tiene conexidad con la finalidad de la ley en la cual se inscribe, que es la regulación integral del régimen de la propiedad horizontal<sup>3</sup>

### 3.1.3. Universidad Externado de Colombia (Departamento de Derecho Fiscal y Centro de Estudios Fiscales).

No se vulnera el principio de unidad de materia, porque el eje temático de la Ley 675 de 2001 es la regulación integral de la propiedad horizontal. Aunque el tema impositivo no es el principal objeto de la misma, sí tiene que ver con las obligaciones que asumen las sociedades sin ánimo de lucro en que se convierten las construcciones sometidas al régimen de propiedad horizontal. Sostiene que si bien el propósito del demandante es loable, el legislador puede regular el tema tributario en tantas normas como se lo permita el principio de unidad de materia, pues no existe obligación de incorporarlas todas en el Estatuto Tributario.

### 3.1.4. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Debe declararse la exequibilidad de la norma, en tanto que la Ley 675 de 2001 pretende regular íntegramente la materia relativa al régimen jurídico de la propiedad horizontal, régimen que incluye el alcance de sus obligaciones tributarias.

## 3.2. Cargo por violación de la prohibición al legislador de conceder exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales (CP 294).

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

La norma se limita a definir uno de los elementos del tributo, cual es la

determinación del sujeto pasivo del gravamen, potestad que puede ejercer válidamente en ejercicio de su libre potestad de configuración. En Sentencia C-504 de 2002, la Corte Constitucional avaló la competencia del Congreso para definir los sujetos activos y pasivos de los tributos territoriales.

### 3.2.2. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Antes de la Ley 675 de 2001, el artículo 23 del Estatuto Tributario consideraba a las Juntas de Copropietarios como no contribuyentes del impuesto sobre renta. El cambio de legislación las convirtió en sociedades sin ánimo de lucro y mantuvo su calidad de no contribuyentes. En esas condiciones, el artículo 33 demandado no las excluyó del pago del impuesto de ventas cuando dichas sociedades aprovechan los bienes comunes con fines de explotación económica.

### 3.2.3. Universidad del Rosario.

El principio de autonomía tributaria de las entidades territoriales está sujeto a la legalidad del tributo, es decir, está delimitado por lo que el Legislador disponga a ese respecto. A éste, según reiterada jurisprudencia, le corresponde crear, modificar, disminuir, aumentar, o eliminar los impuestos, las tasas y las contribuciones, determinar sus sujetos activos y pasivos, definir los hechos y las bases gravables, y las tarifas correspondientes, y eso es precisamente lo que hace la norma demandada, al definir como no contribuyentes de los impuestos nacionales y del impuesto de industria y comercio a las personas jurídicas que se constituyan como resultado de la creación de una propiedad horizontal.

### 3.2.4. Universidad Externado de Colombia (Departamento de Derecho Fiscal y el Centro de Estudios Fiscales).

La norma resulta inexecutable en cuanto exonera del pago del impuesto de industria y comercio a la persona jurídica originada de la propiedad horizontal, porque dichos impuestos son de propiedad de las entidades territoriales -del municipio- y en calidad de tales, la ley no puede crear exenciones sobre ellos. A su juicio, en este punto la norma vulnera el artículo 294 de la Carta pues consagra una verdadera exención tributaria de un impuesto territorial: “El legislador en la norma demandada, no está configurando el

hecho generador sino estableciendo una exención subjetiva”, dice el escrito de intervención.

### 3.2.5. Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

El legislador está inhabilitado para conceder beneficios, incentivos o estímulos en relación con impuestos de propiedad de las entidades territoriales. No obstante, dicha limitación no le impide, en el momento de crear un tributo, exonerar del pago del impuesto a sujetos determinados. Precisa que la protección del artículo 294 constitucional se predica de impuestos que ya han sido creados y no de exclusiones consignadas en el acto de creación del impuesto. Sostiene que el artículo 338 del Estatuto Constitucional habilita al legislador para definir los sujetos del impuesto, sin que por ello vulnere la prohibición del artículo 294.

El Instituto asegura que dado el objeto y finalidad de la propiedad horizontal, es claro que se trata de sociedades sin capacidad, pues los ingresos percibidos están destinados al pago de las expensas necesarias para la convivencia. Esta falta de capacidad contributiva justifica que el legislador excluya del pago del impuesto de industria y comercio a la persona jurídica que surge de la propiedad horizontal, no como un estímulo, sino como asignación de que tal sujeto de derecho no es sujeto tributario porque sus actividades son diferentes a las que generan el tipo de ingresos que estimulan esa tributación.

### 3.3. Pretensión subsidiaria: constitucionalidad condicionada.

#### 3.3.1. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.4

La Ley 675 de 2001 definió claramente el objeto social de la persona jurídica originada en una propiedad horizontal -“administrar correcta y eficazmente los bienes comunes, manejar los asuntos de interés común de los propietarios de bienes privados”-, y permitió que algunos de esos bienes produzcan renta para sufragar expensas comunes, sin que ello desvirtúe la naturaleza de la propiedad horizontal como persona jurídica sin ánimo de lucro. Pero cuando la explotación de dichos bienes pasa a ser comercial -previo o no el proceso de desafectación regulado en la misma Ley 675-, la propiedad horizontal ya no está en cumplimiento de su objeto social y debe cumplir las obligaciones de carácter fiscal que le

corresponden a quienes ejercen la actividad comercial

Lo anterior incluye, por ejemplo, la condición de recaudador del IVA; de lo contrario, se estaría beneficiando indebidamente a los terceros que traban una relación comercial con la respectiva propiedad horizontal. Dice la DIAN: “No se puede confundir el sujeto del beneficio fiscal -(P.H.)- con los terceros ajenos a la copropiedad, para quienes la ley tributaria no ha previsto ningún tipo de exoneración. Siendo el IVA un gravamen indirecto a cargo del consumidor de bienes y servicios gravados, el beneficio otorgado a la copropiedad no incide sobre los terceros. Es decir, la propiedad horizontal, al cumplir con sus obligaciones fiscales como responsable del recaudo en nada ve menoscabado su tratamiento preferencial, ni disminuye sus propios recursos”. Y más adelante agrega la DIAN, al referirse al tratamiento preferencial incluido en la norma demandada: “...este tratamiento preferencial no incluye las responsabilidades derivadas del desarrollo de actividades comerciales, en donde su intervención la coloca como responsable del impuesto a las ventas, siendo su principal obligación el recaudo y traslado del tributo”.

### 3.3.2. Universidad del Rosario.

En la intervención de la Universidad del Rosario, no hay una opinión expresa sobre la solicitud de constitucionalidad condicionada, pero sí se afirma lo siguiente: “...dentro del régimen jurídico de la propiedad horizontal se aclara que los bienes comunes no esenciales pueden ser objeto de desafectación (Artículos 20 y 21 ídem). En estos términos, los otrora bienes comunes se convierten en bienes particulares de propiedad de la persona jurídica. Es decir, dejan de tener esa calidad fundamental de todos los bienes comunes de la propiedad horizontal: facilitar la existencia, estabilidad, funcionamiento, conservación, seguridad, uso, goce o explotación de los bienes de dominio particular. En estos términos, estos bienes desafectados dejan de reputarse bienes accesorios de los bienes privados horizontales: están al margen del concepto de propiedad horizontal...En suma, las actividades económicas relacionadas con estos bienes desafectados no hacen parte del régimen de propiedad horizontal. Se trata de actividades paralelas y diferentes del desarrollo del objeto social de la respectiva persona jurídica. Por ende, mal podrían reputarse como beneficiarios de lo consignado en el texto demandado”.

### 3.3.3. Universidad Externado de Colombia

La norma demandada limita la condición de no contribuyente a las actividades “propias de su objeto social”, por lo que resulta inocuo el condicionamiento sugerido por el actor tendiente a que se diferencie el alcance de la exclusión tributaria cuando la sociedad realiza actividades comerciales con los bienes comunes desafectados.

### 3.3.4. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El condicionamiento de la declaración de exequibilidad planteado no tiene nada que ver con el principio de unidad de materia ya que tal debate no entraña ninguna repercusión respecto de la integridad del texto constitucional: “...la pretendida modulación de la sentencia que el demandante solicita, no es condición, siquiera remota, para entender como constitucional o inconstitucional la norma acusada”.

## 4. Concepto del Procurador General de la Nación<sup>5</sup>.

### 4.1. Cargo por violación del principio de unidad de materia (CP 158).

Resulta ajustado al principio de unidad de materia que el legislador haya incluido una norma tributaria en el régimen de propiedad horizontal, en tanto que el disfrute de la vivienda digna está asociado al pago de impuestos.

### 4.2. Cargo por violación de la prohibición al legislador de conceder exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales (CP 294).

La exclusión de la propiedad horizontal del pago del impuesto de industria y comercio está justificada, ya que la norma precisa que dicha exclusión se refiere a las actividades propias del objeto social de la sociedad constituida a partir de la propiedad horizontal, actividades que no son propias de dicho gravamen.

La propiedad horizontal busca hacer eficiente el derecho de propiedad de inmuebles de vivienda, mediante la regulación de las zonas comunes, aptas para la convivencia, especialmente en asuntos de seguridad (cerramientos, vigilancia, etc.), sociales, recreativos, deportivos, etc. En el caso de complejos comerciales, esa eficiencia se

predica de las zonas comunes aptas para una explotación económica apropiada, especialmente en asuntos de seguridad (cerramientos, vigilancia, prevención de incendios, etc.) y parqueo. A partir de la finalidad del diseño y establecimiento de las zonas comunes, la propiedad horizontal, bien sea de tipo habitacional o comercial, “realiza actividades propias de su objeto social que implican el cobro por el uso de la copropiedad, sin que esto se constituya, per se, en una actividad económica, precisamente por la finalidad que anima dichos cobros; por ejemplo, el alquiler de salones comunales, de parqueaderos o de locales comerciales (esto último, en casos muy excepcionales y en regímenes de copropiedad de antiguo cuño).”

Estas actividades buscan obtener recursos para el pago de las expensas comunes a fin de aminorar la carga de los copropietarios. Por ello el legislador estableció que “[l]a destinación de algunos bienes que produzcan renta para sufragar expensas comunes, no desvirtúa la calidad de persona jurídica sin ánimo de lucro [de naturaleza civil]”. En la propiedad horizontal de tipo comercial, el cobro de los parqueaderos no es comercial, sino que busca evitar el abuso y mal uso de los mismos. Por ello, si se desvirtúa la naturaleza civil “de los cobros que establece la persona jurídica propiedad horizontal comercial en relación con las actividades propias de su objeto social, esto terminaría generando un desestímulo en el consumo (menos compradores) y en la promoción del comercio (menos ventas), porque los costos de los impuestos se internalizarían en el precio que pagan quienes hagan uso de la propiedad común, lo cual impactaría negativamente el recaudo del impuesto de industria y comercio.”

#### 4.3. Solicitud de constitucionalidad condicionada

La hipótesis de que las zonas comunes se aprovechen con actividades ajenas al objeto social de la persona jurídica de propiedad horizontal no se deriva “del contenido de la norma demandada sino de su aplicación, lo que, para efectos tributarios en general, debe ser controlado por las autoridades tributarias, especialmente las municipales, con el fin de dar pleno cumplimiento al principio de eficiencia en la materia”. Debe declararse la exequibilidad de la norma en relación con las actividades propias del objeto social de la sociedad de propiedad horizontal, debido a que tales actividades, por su finalidad, no se consideran comerciales y, por tanto, no pueden constituirse en hecho generador de tal tributo.

#### 4.4. Otras consideraciones.

La propiedad horizontal está conformada por bienes privados y comunes, dedicados a la vivienda digna de sus propietarios. Sostiene el Procurador que “el PRECIO de cada unidad que conforma la misma está conformado por el costo de la propiedad privada y el porcentaje de propiedad común inherente a esa propiedad privada, lo que incluye las zonas cedidas.” Así las cosas, “cuando cada propietario paga los impuestos que recaen sobre su inmueble que forma parte de la copropiedad, esto incluye el porcentaje tributario de las zonas comunes y cedidas. Por tanto, la pretensión de cobrar impuestos sobre la propiedad horizontal (zonas comunes), iría en contra de los principios tributarios de justicia y equidad porque generaría doble tributación a cargo del contribuyente propietario de la unidad privada lo que, como consecuencia, terminaría afectando el acceso a la vivienda digna y al derecho de propiedad empresarial porque incrementaría los costos de administración de la propiedad común”.

## II. CONSIDERACIONES.

### 1. Competencia.

La Corte Constitucional es competente para pronunciarse sobre la presente demanda de inconstitucionalidad, formulada por un ciudadano colombiano, contra una disposición vigente contenida en una ley de la República -Ley 675 del 2001- (Constitución Política, artículo 241, numeral 4).

### 2. Problema de constitucionalidad.

#### 2.1. La disposición demandada.

#### 2.2. Los cargos que decidirá la sentencia.

##### 2.2.1. Vulneración del principio de unidad de materia (CP, Art. 158).

El demandante destaca la materia civil regulada en la ley 675 de 2001 -el régimen de propiedad horizontal- y la contrasta con el contenido tributario de la disposición demandada, expresando razones sobre la carencia de conexidad entre ellas que, a su juicio, conducen al desconocimiento de la regla de unidad de materia<sup>6</sup>. Así, la carga

argumental mínima exigida para la procedibilidad de toda demanda de constitucionalidad fue cumplida por el demandante y también se dan por satisfechos los requisitos específicos exigidos por la jurisprudencia constitucional para el cargo de unidad de materia, pues el actor definió con claridad la materia general de la ley, y las razones por las cuales, en principio, la disposición demandada parece ajena a esa temática. Por lo tanto, procede la Corte al estudio de fondo de este cargo.

2.2.2. Desconocimiento de la prohibición al legislador para que conceda exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. (CP, Art. 294)

La demanda considera que al definir a las personas jurídicas de la propiedad horizontal como no contribuyentes, la ley realiza una exoneración del pago de un impuesto equivalente a una exención tributaria, la cual, por versar sobre un tributo de propiedad de las entidades territoriales municipales, deviene inconstitucional. Constatando la procedibilidad del cargo, la Corte fallará de fondo al respecto.

2.2.3. La Corte examinará la solicitud de exequibilidad condicionada realizada por el actor, entendiendo que equivale a una petición de declaración tácita y parcial de inconstitucionalidad, ya que pretende excluir del ordenamiento jurídico una posible opción de interpretación de la norma que se juzga contraria a la Constitución.

2.3. Formulación del problema de constitucionalidad.

La Corte decidirá sobre lo siguiente: (i) Viola el principio constitucional de unidad de materia<sup>7</sup> (CP 158) la incorporación de una norma de contenido tributario en una ley que establece el régimen de la propiedad horizontal? (ii) Desconoce la prohibición constitucional de conceder a través de ley exenciones o preferencias de tributos territoriales (CP 294), la no consideración de las personas jurídicas de la propiedad horizontal como contribuyentes del impuesto de industria y comercio -tributo de propiedad municipal-? (iii) Procede la declaración de exequibilidad condicional -pretensión subsidiaria-, esto es, la constitucionalidad de la disposición demandada bajo el entendimiento de que la exclusión de la calidad de no contribuyente no aplica al destinarse al uso comercial áreas de la propiedad horizontal?

### 3. Vulneración de la regla de unidad de materia -CP 158-. (Cargo 1º).

#### 3.1. Fin de la regla de 'unidad de materia' y el trámite del artículo 33 -demandado- de la Ley 675 de 2001.

##### 3.1.1. Finalidad de la regla de 'unidad de materia'.

La Constitución Política -artículo 158- dice, en relación con el trámite de las leyes: "Todo proyecto de ley debe referirse a una misma materia y serán inadmisibles las disposiciones o modificaciones que no se relacionen con ella (...). Busca la Constitución evitar que en el proceso de formación de las leyes se introduzcan disposiciones extrañas a la materia regulada en ellas, tanto para asegurar la transparencia de la actividad legislativa como para contribuir a la coherencia y sistematicidad del derecho legislado. Específicamente, quiere el Constituyente impedir la introducción de iniciativas sorpresivas, inopinadas o subrepticias en el curso del trámite parlamentario, que dificulten la participación democrática de la representación plural de la voluntad popular y oscurezcan el marco legal de interpretación y aplicación de las normas. En suma, la regla constitucional de la unidad de materia en los proyectos y las leyes propende por un ordenamiento jurídico que preserve tanto la legitimidad institucional como la seguridad jurídica en el sistema normativo. 8

##### 3.1.2. El trámite del artículo 33 de Ley 675 de 2001.

La disposición demandada -artículo 33 de la ley 675/01- fue incluida en el texto del proyecto de ley presentado al Congreso de la República, y como tal, surtió los cuatro debates parlamentarios hasta convertirse en ley<sup>9</sup>. El texto de la ley, en este artículo, es exactamente igual al texto propuesto desde el momento en que se presentó el proyecto a consideración del Congreso. No se trata, entonces, de una disposición que hubiese sido incorporada sorpresiva o subrepticamente en la citada propuesta legislativa. Por el contrario, desde su publicación, cumplió todas las reglas del trámite de las leyes y tanto la regla de transparencia en el debate democrático y pluralista del Congreso como la coherencia y sistematicidad normativas se han preservado en este caso.

#### 3.2. El concepto de unidad de materia y su alcance en la ley de regulación integral del

régimen de propiedad horizontal -Ley 675 de 2001-.

### 3.2.1. Concepto de unidad de materia.

El principio de unidad de materia no debe concebirse con un criterio estricto de unicidad temática. Tal ha sido el criterio reiterado de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, al considerar que el principio de unidad de materia “ (...) sólo resulta vulnerado cuando una determinada norma no guarda una relación objetiva y razonable con la temática general y la materia dominante de la ley de la cual hace parte”<sup>10</sup>. En similar dirección señaló que este entendimiento de la unidad de materia “se basa en el respeto del principio democrático reflejado en la actividad legislativa, de tal suerte que sólo podrá ser declarada inexecutable la disposición acusada cuando exista una total divergencia entre ella y el tema general regulado en la ley”<sup>11</sup>. Y continuando en la misma línea jurisprudencial ha sostenido que “solamente aquellos apartes, segmentos o proposiciones de una ley respecto de los cuales, razonable y objetivamente no sea posible establecer una relación de conexidad causal, teleológica, temática o sistemática con la materia dominante de la misma, deben rechazarse como inadmisibles si están incorporadas en el proyecto o declararse inexecutables si integran el cuerpo de la ley”<sup>12</sup>.

De lo anterior surgen dos consecuencias. En primer término, que la relación “objetiva y razonable” a que hace referencia la sentencia citada, es la conexidad que debe existir entre la parte y el todo, esto es, entre una disposición demandada y la ley continente, de modo que del contenido particular de la primera se pueda extraer un vínculo causal, teleológico o sistemático con el “tema general” o la “materia dominante” de la segunda. En segundo lugar, que el respeto al “principio democrático reflejado en la actividad legislativa” impone un criterio de interpretación estricto frente a un posible vicio de competencia por unidad de materia, al punto que sólo ante la “total divergencia” sustancial de los contenidos normativos en cuestión puede proceder una declaración de inconstitucionalidad.

Así, el Congreso de la República puede ejercer la potestad legislativa sobre un asunto mediante disposiciones diferentes que regulen aspectos concurrentes del mismo, estableciendo asociaciones lógicas entre supuestos fácticos y consecuencias

jurídicas relacionables, y reconociendo relaciones sustanciales de tipo causal, teleológico o sistemático entre normas diversas, sin que puedan divergir totalmente del conjunto normativo que las cohesiona.

3.2.2. La Ley 675 de 2001 como regulación integral y sistemática de la propiedad horizontal.

Como se ve, se trata de un estatuto integral y sistemático de la propiedad horizontal que, por fuerza, abarca normas civiles, comerciales, urbanísticas y contables, prevé reglas procedimentales para la regulación de conflictos entre copropietarios y fija un régimen sancionatorio y restrictivo, regulando tanto el derecho de propiedad como el derecho de participación. En síntesis, una diversidad de disposiciones que apuntan a la estructuración del régimen jurídico de la propiedad horizontal; en particular, de la persona jurídica que surge como consecuencia de su constitución, de quien define su objeto, su naturaleza, la condición de entidad sin ánimo de lucro, la regla de su denominación, la determinación de su domicilio y las reglas detalladas sobre su funcionamiento y órganos de gobierno.

No resulta, entonces, extraño que la misma ley se ocupe también de la calidad tributaria de dicha persona jurídica. Al definir que la persona jurídica que se origina en la constitución de la propiedad horizontal “tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, así como del impuesto de industria y comercio”, el Legislador está simplemente refiriéndose a otro aspecto inherente a esa persona jurídica: su situación en el régimen impositivo nacional y local, esto es, sus atributos tributarios. En una ley, como la 675 de 2001, con pretensión de integralidad jurídica respecto de la propiedad horizontal, la regulación de la condición tributaria de la persona jurídica especial que surge de ella es enteramente compatible con la materia general de que se ocupa.

3.3. La unidad de materia en la jurisprudencia constitucional frente a la diversidad normativa de la ley 675 de 2001.

3.3.1. La Corte Constitucional ya ha abordado el problema de la unidad de materia en la Ley 675 de 2001 y ha considerado que el carácter integral y sistémico de la regulación que contiene, permite que en su texto se admitan disposiciones que parecerían, en principio,

ser ajenas al tema principal de la misma. En la sentencia C-153 de 2004, se le planteó a la Corte la cuestión de si el artículo 30 de la Ley 675 de 2001, que regula el régimen de los intereses de mora cuando hay retardo en el pago de las expensas comunes de la propiedad horizontal, vulneraba el principio de unidad de materia, por cuanto, a juicio del demandante, se trataba de una modificación a los Códigos Civil y de Comercio que no podía hacerse en una ley sobre el régimen de propiedad horizontal. La Corte desestimó el cargo, por considerar que “bien podía el legislador en ejercicio de su potestad de configuración para regular esta materia fijar el monto de los intereses de mora causados en caso de incumplimiento de esa específica obligación con la copropiedad de acuerdo con los principios que la rigen particularmente a partir de la Constitución de 1991 sin que ello signifique que al hacerlo esté alterando las reglas aplicables en materia civil o en materia comercial y mucho menos derogando o modificando las normas del Código Civil o del Código de Comercio”.

3.3.2. En un antecedente aún más pertinente, la sentencia C-944 de 2003, la Corte se pronunció sobre la posible vulneración del principio de unidad de materia originado en el párrafo primero del artículo 16 de la Ley 675 de 2001, que dice: “De conformidad con lo establecido en el inciso 2° del presente artículo, el impuesto predial sobre cada bien privado incorpora el correspondiente a los bienes comunes del edificio o conjunto, en proporción al coeficiente de copropiedad respectivo”. La demanda consideraba que la regulación del impuesto predial, en lo que toca con las propiedades horizontales, era extraña al objeto de la ley de propiedad horizontal, pero la Corte, aplicando los criterios reiterados de la jurisprudencia, no aceptó el cargo, por las siguientes razones:

“Para la Corte este cargo no prospera por una razón elemental: como se advirtió en el punto 3 de esta providencia, la norma acusada no establece ni decreta un impuesto a la propiedad inmueble, sino que traza pautas, regulaciones, orientaciones generales al impuesto predial. Además, existe la relación directa entre el título y los objetivos de la Ley y la norma acusada, en cuanto establece, para efectos del impuesto predial, que se incorporen los bienes comunes del edificio, en proporción al coeficiente de copropiedad.

Obsérvese que los conceptos a los que alude la disposición acusada corresponden a los regulados en la Ley 675 de 2001, como son: bienes comunes y coeficiente de

copropiedad, frente a la obligación de los propietarios de contribuir a los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad, según impone el artículo 95, numeral 9. Por lo tanto, tiene la relación necesaria que el legislador regule en la ley de propiedad horizontal, lo inherente a las áreas que deben tenerse en cuenta de la propiedad privada y de las áreas comunes, para efectos tributarios, y, al hacerlo en proporción al coeficiente de copropiedad, se cumplen los conceptos de justicia y equidad.”

3.3.3. En estos dos casos -el relativo al régimen de los intereses de mora cuando hay retardo en el pago de las expensas comunes de la propiedad horizontal y el relacionado con precisiones sobre el impuesto predial de los bienes privados de una propiedad horizontal- la Corte entendió que la Ley 675 de 2001 aborda íntegra y sistemáticamente la regulación de una categoría jurídica -la propiedad horizontal-, siendo constitucionalmente admisible que se incluyan disposiciones de tipo civil, comercial o incluso tributario, siempre que se mantenga la conexión con dicho eje temático. Quiere esto significar que, para la Corte, la coexistencia de normas civiles y comerciales de propiedad horizontal con disposiciones tributarias integradas al mismo régimen en una misma ley, es perfectamente compatible con la regla de unidad de materia que establece la Constitución.

3.4. La unidad de materia en el caso de normas tributarias incluidas en leyes cuyo objeto principal no es tributario.

3.4.1. La demanda implícitamente parte de la existencia una subregla constitucional según la cual todas las normas de carácter tributario deben incorporarse en un estatuto único comprensivo de la materia; en otros términos, que no le es dado al Legislador incluir normas de carácter tributario en cuerpos normativos cuyo objeto principal sea diferente. Tal supuesto es infundado. En primer término, la materia tributaria no ha sido constitucionalmente preasignada a determinado tipo de forma legal, como pudiera ser el caso de contenidos propios de leyes orgánicas o estatutarias, entre otras; en segundo término, el Estatuto Tributario -al que acude el demandante- en su propio encabezado se limita a la regulación de tributos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales<sup>13</sup>; finalmente, son numerosas las normas legales -diferentes al Estatuto Tributario- que se ocupan de sectores o subsectores económicos o sociales y les crean

la correspondiente contribución parafiscal, o de tributos del orden territorial -el propio DL 1333 de 1986 sobre el impuesto de industria y comercio-, sin que hayan sido objeto de juicio de inexecutableidad.

3.4.2. Expresamente, la Corte se ha pronunciado en relación con la constitucionalidad de normas tributarias incorporadas en leyes cuya materia principal no es de naturaleza tributaria.

En sentencia C-352 de 1998<sup>14</sup>, la Corte consideró que el establecimiento de una contribución parafiscal en la ley que creó la Empresa Colombiana de Gas y el Viceministerio de Hidrocarburos, no vulnera el principio de unidad de materia, debido a la plena vinculación de la disposición tributaria con los objetivos y el contenido general de la ley que la incluye. Dijo la Corte que “los asuntos que contemplan las normas acusadas concurren a dar unidad a un fin común como es el de regular y organizar la operación y explotación comercial del transporte de gas natural, dentro de un sistema integral de servicio a nivel nacional”.

En la sentencia C-433 del 2000, la Corte declaró executable una norma que autoriza a los Concejos Municipales a imponer recargos o sobretasas a los impuestos municipales, para financiar la actividad de los bomberos, en el marco de una ley (la 322 de 1996) que crea el Sistema Nacional de Bomberos de Colombia. Para la Corte, “la autorización tributaria prevista guarda evidente relación con el sistema nacional de bomberos, que es el tema predominante en la Ley 322 de 1996. Es algo natural y necesario, en la disposición legal que estructura las reglas básicas sobre dicho servicio, que se estatuyan los medios de obtención de recursos para el sostenimiento y desarrollo de las organizaciones que lo tienen a cargo, ya que la operatividad misma de los cuerpos de bomberos depende de unas fuentes de financiación legalmente aseguradas.”

El problema específico de las normas tributarias en los planes de desarrollo también ha sido estudiado por la Corte. En la Sentencia C-305 de 2004<sup>16</sup>, declaró inexecutable el artículo 126 de dicha ley, que contenía un incentivo tributario para el sector asegurador, por violación del principio de unidad de materia. A juicio de la Corte, “del beneficio tributario aludido no se obtiene como consecuencia inmediata que las aseguradoras se presten a otorgar las pólizas, para lo cual mantienen libertad contractual,

ni menos aun que se consiga la ampliación de la mencionada infraestructura nacional. En tal virtud no existe una relación de conexidad directa e inmediata, exigida para que se satisfaga el requerimiento de unidad de materia". Y en la sentencia C-801 de 2008, conoció de una demanda contra otras disposiciones tributarias<sup>17</sup> contenidas en el Plan de Desarrollo 2007-2010 y las declaró exequibles, por considerar que tenían una conexión temática clara con los objetivos y programas de ese plan. Aunque el principio de unidad de materia tiene unas características específicas y particulares cuando se aplica a los planes de desarrollo, que no es del caso aquí reseñar, lo que sí interesa de estas dos sentencias para efectos del presente análisis, es que, vistas en su conjunto, ratifican la posibilidad de incluir normas tributarias en leyes de carácter no tributario -planes de desarrollo-, siendo en todo caso necesario analizar la conexidad específica de aquellas con éstas, en cada caso concreto, análisis casuístico puede dar lugar a fallos disímiles de constitucionalidad, como sucedió en estas dos sentencias.

En la Sentencia C-1177 del 2004<sup>18</sup>, la Corte declaró exequible la eliminación de un beneficio parafiscal que favorecía a las universidades privadas, incluido en la Ley 789 de 2002, cuyo objeto era dictar normas para apoyar el empleo, ampliar la protección social y modificar algunos artículos del Código Sustantivo del Trabajo. La Corte consideró que había una estrecha relación entre la eliminación de la prerrogativa parafiscal relacionada con los aportes al SENA de las universidades privadas y el objeto principal de la ley. "Las normas que regulan aspectos relacionados con políticas de parafiscalidad o de fomento, como es el caso de la norma impugnada, pueden estar contenidas en ordenamientos legales de orientación no tributaria -o viceversa- sin violar el principio de unidad de materia, siempre que guarden relación con la temática general o dominante de la ley", dijo la Corte.

En la Sentencia C-124 de 2006, la Corte examinó una demanda por violación del principio de unidad de materia contra una norma de carácter tributario incluida en la Ley 964 de 2005, cuyo objeto era dictar normas generales y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno Nacional para regular las actividades de manejo, aprovechamiento e inversión de recursos captados del público que se efectúen mediante valores. La Corte encontró exequible la disposición tributaria pues la entendió consistente con los objetivos generales de la Ley de Valores. "Se está", según la Corte, "ante una norma que se inserta de manera lógica y armónica dentro

del contenido y objetivos fijados por el Legislador para regular el mercado de valores y en ese sentido mal puede entenderse vulnerado el principio de unidad de materia”.

Por el contrario, en la sentencia C-457 de 2006, la Corte conoció de una demanda contra artículos tributarios incluidos en una ley anual de presupuesto (la Ley 988 de 2005), y concluyó que se violaba el principio de unidad de materia, pues no había conexidad entre los alcances constitucionales de la Ley Anual de Presupuesto, y estas concretas disposiciones tributarias. La norma acusada, sentenció, “no guarda una relación directa con el conjunto normativo de dicha ley, sino que entra a regular una materia diferente”.

3.4.3. Este repaso de la jurisprudencia de la Corte Constitucional pone de presente que la inclusión de una norma tributaria en un cuerpo normativo esencialmente no tributario no es, en sí misma, un defecto que vulnere el principio de unidad de materia. En cada caso concreto, dependiendo del contenido de la norma tributaria, de la forma en que fue incluida en la respectiva ley y, especialmente, de su relación temática, teleológica, sistemática o material con el cuerpo normativo al que pertenece, existirá o no vulneración del principio de unidad de materia, concordando con las reglas genéricas de interpretación de la unidad de materia ya presentados (punto 3.2.1). Por el contrario, los precedentes de exequibilidad citados, muestran que no toda norma tributaria ha de estar contenida en un mismo cuerpo de ley, sea el estatuto tributario u otro, y que no existe incompatibilidad necesaria entre una regulación tributaria específica con una regulación general de una materia legislada. En suma, es constitucionalmente viable la coexistencia de disposiciones tributarias con otras materias desarrolladas como objeto principal en las leyes que las contienen.

3.5. Conclusión sobre el cargo de violación del artículo 158 de la Constitución por vulneración del principio de unidad de materia.

3.5.1. En relación con los fines de la unidad de materia, la disposición demandada no desconoce las reglas de transparencia propias del debate democrático del Congreso en el trámite de las leyes, al haber sido incluida en el texto del proyecto de ley al momento de su presentación y formado parte del mismo a lo largo de los cuatro debates constitucionales antes de convertirse norma de la Ley 675 de 2001.

3.5.2. La Corte Constitucional, en reiteradas ocasiones, afirmó la existencia de unidad de materia entre la temática normativa desarrollada en la Ley 675 de 2001 -el régimen de propiedad horizontal- y algunas de sus disposiciones relativas a cuestiones civiles, comerciales y aún tributarias, declarando la exequibilidad de éstas por la coincidencia de sus contenidos con el eje temático de la ley.

3.5.3. Adicionalmente, la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha reiterado que la inclusión de una norma tributaria en un cuerpo normativo esencialmente no tributario no es, en sí misma, un defecto que vulnere el principio de unidad de materia. Por el contrario, la jurisprudencia citada muestra que no toda norma tributaria ha de estar contenida en un mismo cuerpo de ley, y que no existe incompatibilidad necesaria entre la regulación tributaria específica y otra materia legislada como tema dominante en la misma ley.

3.5.4. Existe entre el tema general de la Ley 675 de 2001 y el contenido de la disposición demandada -su artículo 33- una relación “objetiva y razonable”, en virtud de la conexidad, principalmente sistemática, del régimen general de propiedad horizontal con la materia jurídico-tributaria aplicable a la persona jurídica que emerge de la constitución de una propiedad horizontal. En efecto, parte del estatuto de esta persona jurídica consiste en la definición de su régimen tributario, al lado de aspectos civiles, comerciales y procedimentales del mismo; tratándose de una ley que busca abarcar íntegramente la normativa legal de la propiedad horizontal, la regulación de la condición tributaria de la persona jurídica especial que surge de ella es enteramente compatible con dicha materia general. Por eso, no sólo se descarta aquella “total divergencia” sustancial de los contenidos normativos que fundamenta una declaración de inconstitucionalidad por faltar a la unidad normativa, sino que se afirma la conexidad temática y sistémica entre el régimen de propiedad horizontal regulado predominantemente en la Ley 675 de 2001 y la determinación de la persona jurídica emergente de la propiedad horizontal como sujeto no contribuyente de los tributos ya relacionados.

3.5.5. Por lo anterior, el primer cargo de la demanda, relativo a la posible vulneración del principio de unidad de materia, no prospera.

4. Cargo relativo a la violación de la prohibición al legislador para que conceda

exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales.<sup>19</sup>

#### 4.1. El impuesto de industria y comercio, tributo municipal.

4.1.1. El artículo 294 de la Constitución establece que “La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Tampoco podrá imponer recargos sobre sus impuestos salvo lo dispuesto en el artículo 317”. El fragmento demandado, por su parte, dice que la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, “así como del impuesto de industria y comercio, en relación con las actividades propias de su objeto social, de conformidad con lo establecido en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986”.

El impuesto de industria y comercio es un tributo de propiedad territorial. Su regulación básica está contenida en el Decreto Ley 1333 de 1986, por el cual se expide el Código de Régimen Municipal, que en su artículo 172 determina que el de industria y comercio es un impuesto de los municipios<sup>20</sup> y el Distrito Especial de Bogotá, y a partir del artículo 195, define sus elementos constitutivos.<sup>21</sup>

4.1.2. A juicio del demandante, cuando la parte acusada del artículo 33 de la Ley 675 de 2001 determina que la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal tiene la calidad de no contribuyente del impuesto de industria y comercio, está violando la disposición constitucional contenida en el artículo 294 de la Carta, que impide al legislador conceder exenciones o tratamientos tributarios preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. El problema de constitucionalidad consiste en determinar si la no inclusión de dicha persona jurídica como contribuyente de este tributo, constituye o no una exención o un tratamiento tributario preferencial de los que la Constitución prohíbe al Legislador otorgar.

4.2.1. En la sentencia C-177 de 1996, la Corte conoció de una demanda contra el parágrafo del artículo 208 del Decreto Ley 1333 de 1986, que decía: “La Caja de Crédito Agrario, Industrial y Minero y la Financiera Eléctrica Nacional, no serán sujetos pasivos del impuesto de Industria y Comercio”. La Corte declaró inexecutable esta disposición, por considerar que, tratándose de una norma de rango legal, no podía introducir una

exención respecto del impuesto de industria y comercio, que es un tributo de propiedad de los municipios<sup>22</sup>. En cambio, en la sentencia C-521 de 1997, la Corte conoció de una demanda contra disposiciones legales que prohibían a los municipios y departamentos gravar las loterías, declarándolas exequibles por considerar que tal limitación no constituía exención o tratamiento preferencial -de los prohibidos al legislador en relación con los tributos territoriales-, sino la delimitación general y abstracta de los elementos del tributo, en este caso del sujeto pasivo, para lo cual el Legislador se halla plenamente facultado.<sup>23</sup> En el mismo sentido, y también sobre los juegos de suerte y azar, se pronunció en la sentencia C-1191 de 2001. Y en la misma dirección, la sentencia C-229 de 2003 consideró exequibles disposiciones del Código de Minas contenidas en la Ley 685 de 2001 que prohibían gravar con impuestos departamentales o municipales ciertas actividades mineras, pues consideró que el legislador no estaba estableciendo una exención: no estaba eximiendo a un grupo de contribuyentes del pago de una obligación tributaria existente -ámbito que le corresponde a las asambleas y concejos- sino que, precisamente, les estaba prohibiendo a las entidades territoriales gravar determinadas actividades, impidiendo de este modo el surgimiento mismo de la obligación.

Llama la atención la sentencia C-992 de 2004. En ella, la Corte se pronunció sobre una demanda contra un literal del artículo 7º de la Ley 56 de 1981, que estableció que "...las entidades públicas que realicen obras de acueductos, alcantarillados, riegos, o simple regulación de caudales no asociada a generación eléctrica, no pagarán impuestos de industria y comercio". Después de extenso análisis, la Corte consideró que esta disposición no estaba introduciendo una exención sobre el impuesto de industria y comercio a favor de tales entidades, sino haciendo una precisión sobre el hecho gravable que éstas eventualmente realizan y que se consideran ajenas a este tipo de tributos al no tratarse de actividades industriales, comerciales o de servicios<sup>24</sup>

4.2.2. Esta revisión de la jurisprudencia de la Corte permite avanzar lo siguiente. (i) Mientras en la C-177/96 la Corte asimiló la exclusión de algunas personas jurídicas públicas de la condición de sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio a

una exención practicada en tributo municipal -y en consecuencia inexecutable-, en la C-521/97 consideró que otra exclusión similar respecto de las loterías -expresada en la prohibición de tenerlas por sujeto pasivo- no equivalía a beneficio tributario o exención. (ii) En la C-992/04 introduce una variante pertinente: no solo reivindica la potestad del Legislador para definir los sujetos pasivos de los tributos, nacionales o locales, de conformidad con los artículos 150.12 y 338 de la Constitución, sino que destaca la constitucionalidad de la exclusión de hechos gravables ajenos a la actividad económica regulada por el impuesto de industria y comercio. (iii) En las sentencias aquí reseñadas, la Corte declaró exequibles las disposiciones legales que, a su juicio, precisan o definen el hecho gravable y los sujetos pasivos, pero removió del ordenamiento jurídico las disposiciones que excluyeron de la calidad de contribuyentes a personas que en principio, según los elementos del tributo previamente definidos, estaban obligadas a contribuir.

4.3. Conclusión sobre la constitucionalidad del aparte demandado del artículo 33 de la Ley 675 de 2001, en relación con el artículo 294 de la C.P..

4.3.1. El artículo 33 de la Ley 675 de 2001, en el aparte demandado atribuye la condición de no contribuyente a las personas jurídicas originadas en las constituciones de propiedad horizontal, “en relación con las actividades propias de su objeto social”.

4.3.2. Al margen del artículo 33 de la ley 675/01, las normas generales sobre el impuesto de industria y comercio señalan que, en todo caso, la persona jurídica que nace de una propiedad horizontal no estaría obligada a este tributo.

En efecto, el objeto de esta persona jurídica, según el artículo 32 de la ley citada, es “administrar correcta y eficazmente los bienes y servicios comunes, manejar los asuntos de interés común de los propietarios de bienes privados y cumplir y hacer cumplir la ley y el reglamento de propiedad horizontal”; y la persona jurídica, es, además, según el artículo 33 de la misma ley, “de naturaleza civil, sin ánimo de lucro”.

4.3.3. Tal objeto social y la naturaleza civil y sin ánimo de lucro referidos, excluyen a la persona jurídica originada en una propiedad horizontal de la definición general del hecho gravable del impuesto de industria y comercio, establecido en los artículos 195

y subsiguientes del Decreto 1333 de 1986: “Artículo 195: El impuesto de industria y comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos”. Y la persona jurídica originada en la constitución de una propiedad horizontal, como lo indica su objeto social, no realiza actividades ni industriales, ni comerciales, ni de servicio.

Respecto de las primeras, el artículo 197 del Decreto 1333 de 1986 las define así: “Para los fines aquí previstos se consideran actividades industriales las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes”. Las comerciales, por su parte, se definen en el artículo 198 del mismo cuerpo normativo en los siguientes términos: “Se entienden por actividades comerciales, las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por este Decreto, como actividades industriales o de servicios”. Y el artículo 199 define la actividad de servicios de la siguiente manera: “Son actividades de servicios las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes actividades: expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compraventa y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquería, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánicas, automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contenga audio y video, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho”.

Una simple confrontación entre el objeto social de la persona jurídica originada en la propiedad horizontal y las actividades industriales, comerciales y de servicios que dan

lugar al surgimiento de la obligación tributaria en el impuesto de industria y comercio, tal y como las define la norma vigente que regula este tributo, llevaría a la conclusión de que esta persona jurídica específica no está contemplada como sujeto pasivo del impuesto.

Subsiste una inquietud consistente en que en el Decreto 1333 de 1986 no existe norma expresa que excluya a esas personas jurídicas de dicho impuesto. No podía existir, porque este Decreto Ley compila normas tributarias contenidas en varias leyes, entre ellas la Ley 14 de 1983, época en la cual aún no se había dotado de personería jurídica a las propiedades horizontales.

4.3.4 La constitucionalidad de la no inclusión de las personas jurídicas originadas en la propiedad horizontal, en cuanto realizadoras de actividades propias de su objeto social -y no de otras-, guarda similitud con el caso que estudió la Corte en la Sentencia C-992 de 2004. En dicho caso concluyó que la disposición que excluyó a las entidades públicas que realizan obras de acueducto, alcantarillado y riego del pago del impuesto de industria y comercio resultaba exequible, por considerar que "...existen dudas sobre si la realización de obras de acueductos, alcantarillados, riegos o simple regulación de caudales no asociada a generación eléctrica realmente caen o no bajo ese hecho gravable, pues no es claro que esas actividades puedan ser calificadas como industriales, comerciales o de servicios...". En este caso, la norma acusada expulsó del tributo un hecho gravable, radicado en cabeza de personas determinadas, que resultaba incompatible con el tipo de comportamientos susceptibles de generar el impuesto de industria y comercio.

En el análisis que nos ocupa, el Legislador no está excluyendo a una persona jurídica que, por su naturaleza y objeto social, deba ser sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, sino a un ente de derecho de naturaleza civil y sin ánimo de lucro, "en relación con las actividades propias de su objeto social", las cuales, difieren esencialmente de las actividades de índole industrial, comercial o de servicios.

4.3.5 De otra parte, la inclusión de las personas jurídicas originadas en la propiedad horizontal como contribuyentes del impuesto de industria y comercio por razón de las actividades propias de su objeto social, vulneraría los principios de equidad

tributaria. En efecto, el artículo 95 de la Constitución consagra entre los deberes de la persona y el ciudadano el “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”. Nada resultaría más injusto e inequitativo que practicar exacciones por concepto de industria y comercio, respecto de personas y actividades ajenas a las actividades enderezadas a la generación de riqueza y lucro como las industriales, comerciales y de servicios.

4.3.6. En suma, la disposición demandada no establece una exención en la condición de contribuyente de una persona jurídica surgida de la propiedad horizontal, sino la exclusión de las actividades que corresponde realizar a éstas, de la calidad de hecho gravable del impuesto de industria y comercio. Exclusión fundada, además, en razones de justicia y equidad.

Así, el cargo relacionado con la posible vulneración del artículo 294 de la Constitución, no prospera.

## 5. Solicitud de constitucionalidad condicionada.

5.2. La Corte considera que no es necesario ni procedente proferir un fallo de constitucionalidad condicionada, por cuanto la interpretación que propone el actor es la única posible. Un fallo de constitucionalidad condicionada es procedente cuando, de varias interpretaciones plausibles de una norma legal, sólo una o algunas de ellas son constitucionalmente admisibles, y por tanto, se hace necesario, en la parte resolutive de la sentencia, precisar cuáles de ellas lo son. Pero en este caso, la norma no admite una interpretación distinta a la que propone el demandante en su solicitud subsidiaria, y por lo tanto, no es necesario escoger entre varias alternativas. La interpretación “alternativa” que el actor explica pero no comparte, en el sentido de que los bienes desafectos, por seguir siendo de propiedad de la persona jurídica originada en la propiedad horizontal, no pueden ser objeto de ningún impuesto nacional ni del impuesto de industria y comercio, no es una interpretación plausible de la norma. Veamos.

El propio artículo 33 de la Ley 675 de 2001 precisa que la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal “tendrá la calidad de no contribuyente de

impuestos nacionales, así como del impuesto de industria y comercio, en relación con las actividades propias de su objeto social, de conformidad con lo establecido en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986". Por lo tanto, aún sin cumplir el proceso de desafectación regulado en la misma ley, si esa persona jurídica realiza actividades ajenas a su objeto social ("administrar correcta y eficazmente los bienes y servicios comunes, manejar los asuntos de interés común de los propietarios de bienes privados y cumplir y hacer cumplir la ley y el reglamento de propiedad horizontal"), pierde, por ese sólo hecho, tal calidad. Será competencia de las autoridades tributarias nacionales y municipales, en relación con los tributos nacionales en el primer caso, y con el de industria y comercio, en el segundo, determinar, en cada caso concreto, si una persona jurídica originada en la constitución de una propiedad horizontal, realiza actividades ajenas a su objeto social, las que serían materia de gravamen. De no ser así, las propiedades horizontales contarían con una ventaja tributaria injustificada en relación con otras personas jurídicas que se dedican al mismo tipo de actividad lucrativa, comercial, industrial o de servicios, o explotan de la misma manera privada bienes semejantes; y quienes trabaren relaciones comerciales con ellas gozarían también de una ventaja injustificada en comparación con el universo de quienes establecen cotidianamente relaciones comerciales con otras categorías de personas jurídicas.

5.3. En conclusión, no es necesario formular un fallo condicionado de exequibilidad sobre el fragmento demandado del artículo 33 de la Ley 675 de 2001, por cuanto la única interpretación que cabe respecto de dicha disposición, en lo que atañe a la inquietud del actor, es la siguiente:

(i) La persona jurídica que se origina en la constitución de una propiedad horizontal puede tener la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, así como del impuesto de industria y comercio, estándole permitido, incluso, destinar algunos bienes a la producción de renta, pero sólo para sufragar expensas comunes, por así disponerlo el parágrafo del artículo 33 de la Ley 675 de 2001.

(ii) Esta calidad de no contribuyente sólo se predica en relación con las actividades propias de su objeto social. Así lo dice expresamente el artículo 33 de la ley 675 de 2001. De realizar actividades ajenas a su objeto social, la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal pierde su calidad de no contribuyente de

impuestos nacionales, y del impuesto de industria y comercio. Esto es cierto, aún si no se ha surtido el proceso de desafectación regulado en los artículos 20 y 21 de la Ley 675 de 2001.

(iii) De surtirse un proceso de desafectación, los actos o negocios jurídicos que recaigan sobre los bienes privados que surjan del mismo, se someten al régimen tributario general, nacional o territorial, y por mandato expreso de la ley, serán objeto de todos los beneficios, cargas e impuestos inherentes a la propiedad inmobiliaria.

5.4. Así, no se hace necesario expedir una constitucionalidad condicionada, pues no existe un espectro de interpretaciones plausibles que obliguen a precisar cuál de ellas se ajusta a la Constitución.

## 6. Conclusión general.

La expresión “y tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, así como del impuesto de industria y comercio, en relación con las actividades propias de su objeto social, de conformidad con lo establecido en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986”, contenida en el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, es exequible, por cuanto, no obstante ser una norma de carácter tributario, guarda estrecha relación temática y sistémica con el tema general de la Ley que la contiene, por lo que no viola el principio de unidad de materia consagrado en el artículo 158 de la Constitución. Tampoco constituye una vulneración de la prohibición contenida en el artículo 294 de la Constitución, que impide al legislador conceder exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales, porque el aparte demandado no consagra una exención, sino que establece una regla de no sujeción al impuesto de industria y comercio.

## III. DECISIÓN.

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

RESUELVE:

-

Primero. Declarar EXEQUIBLE, por los cargos analizados, la expresión “y tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, así como del impuesto de industria y comercio, en relación con las actividades propias de su objeto social, de conformidad con lo establecido en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986”, contenida en el artículo 33 de la Ley 675 de 2001.

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

NILSON PINILLA PINILLA

Presidente

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrada

MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO

Magistrado

Aclaración de voto

JUAN CARLOS HENAO PÉREZ

Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Magistrado

JORGE IVÁN PALACIO PALACIO

Magistrado

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB

Magistrado

Aclaración de voto.

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Magistrado

Salvamento de voto

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

ACLARACION DE VOTO A LA SENTENCIA C-812-09

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL POR PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-  
Procedencia por tratarse de un vicio de forma/INHIBICION DE LA CORTE  
CONSTITUCIONAL-Caducidad de la acción por vicios de forma (Aclaración de voto)

LINEA JURISPRUDENCIAL DE LA UNIDAD DE MATERIA COMO VICIO MATERIAL (Aclaración de  
voto)

UNIDAD DE MATERIA COMO VICIO DE FORMA-Argumentos (Aclaración de voto)

## CONTROL CONSTITUCIONAL-Vicios objeto de control (Aclaración de voto)

Constitucionalmente son identificables los vicios de forma, los vicios materiales, los vicios de procedimiento en la formación y los vicios de competencia. Los vicios de forma pueden ser vicios de competencia o vicios de procedimiento, ya que tanto la ausencia de competencia como la irregularidad en el trámite entraña un vicio formal, siendo la competencia un supuesto para iniciar un proceso de expedición de una ley, en que el juicio de competencia precede a los demás y antecede al juicio sobre el procedimiento.

Referencia: Expediente D-7691

Norma demandada: Artículo 33 (parcial) de la Ley 675 de 2001.

Magistrado Ponente: Mauricio González Cuervo.

### 1. Razón de la Aclaración.

Suscribí la decisión de exequibilidad contenida en la sentencia C-812-09 por considerar que, en efecto, la norma demandada no vulnera el artículo 294 de la Constitución, que prohíbe al legislador conceder exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales, pero me permito respetuosamente aclarar el voto en relación con el cargo por violación al principio de unidad de materia, respecto del cual, como lo explicaré a continuación, estimo que procedía una decisión inhibitoria.

En mi calidad de ponente, propuse a la Sala que se inhibiera de pronunciamiento respecto del cargo por violación al principio de unidad de materia, por considerar que cuando se invoca este específico reproche de inconstitucionalidad, se trata de una acción por vicio de forma, y por lo tanto caduca en el término de un año, contado desde la publicación del respectivo acto, por así disponerlo el numeral 3 del artículo 242 de la Constitución Política. Teniendo en cuenta que la presente demanda de inconstitucionalidad se presentó en el año 2009, y la norma demandada fue publicada en agosto de 2001, le correspondía a la Corte declarar la ocurrencia de la caducidad de la acción por ese específico cargo, y por tanto abstenerse de un pronunciamiento de fondo.

### 2. Línea jurisprudencial: Unidad de materia como vicio material.

Reconozco que la adopción de mi propuesta habría implicado un cambio de la jurisprudencia de la Corte sobre la naturaleza del cargo por vulneración a la regla de unidad de materia en el trámite de las leyes. La Corporación ha estimado que la violación al principio de unidad de materia no es un mero vicio de forma, sino, por el contrario, una vulneración material de la Constitución, pues se trata de un análisis en la que se confronta el contenido de la disposición acusada con el tema general del estatuto legal del cual hace parte, por un lado, y, por el otro, porque la vulneración del principio es, en realidad, un asunto que “compromete la competencia del Congreso” pues de constatarse su ocurrencia “se debe concluir que el legislador ha rebasado su competencia”.<sup>25</sup>

En la sentencia C-025 de 1993, la Corte consideró, brevemente, que la violación del principio de unidad de materia era un vicio material y no formal, y, por lo tanto, no susceptible de devolución al Congreso para efectos de ser subsanado -no se pronunció específicamente sobre la caducidad-. Dijo la Corte:

42. La ausencia de control interno por parte de la respectiva célula legislativa, para evitar que un proyecto vulnere el principio de unidad de materia, no tiene como consecuencia la subsanación del defecto derivado de su incumplimiento, el cual por recaer sobre la materia, tiene carácter sustancial y, por tanto, no es subsanable. (...). (Subraya fuera de texto)

Como se podrá observar enseguida, la Corte ha considerado que la vulneración al principio de unidad de materia constituye una extralimitación de la competencia del Congreso. Aunque la sentencia C-546/93 no se refirió específicamente al tema de la unidad de materia, fue la primera en señalar que las extralimitaciones de la competencia del legislador no son vicio de forma, o en todo caso, no subsanables, y por lo tanto no aplica la caducidad. Lo dijo en los siguientes términos:

“El artículo 242-3 de la Carta Política que establece un término de caducidad para las acciones de inconstitucionalidad por vicios de forma, no comprende, en modo alguno, aquellas que se dirigen a atacar el acto por desbordamiento en el ejercicio de la competencia. Y no podría hacerlo, porque si la indebida elección de forma para la producción del acto, cumplido por quien tiene competencia, se reputa un vicio menor,

saneable por el transcurso del tiempo, la falta de capacidad para producirlo no puede ser saneada por esa vía, pues no puede producir efectos jurídicos un acto que sólo lo es en apariencia por carecer, ab- initio, del presupuesto esencial para surgir el mundo del derecho: la competencia, precedente obligado del uso de la forma”<sup>26</sup>. (subraya fuera de texto)

En la Sentencia C-1161/00 se dijo explícitamente que los vicios de competencia son materiales, no de forma, y en este fallo se aludió explícitamente a la unidad de materia, en los siguientes términos:

“3- La Constitución establece que “las acciones por vicios de forma caducan en el término de un año, contado desde la publicación del respectivo acto” (CP art. 242). Sin embargo, esta Corte tiene bien establecido que los problemas de competencia no constituyen vicios de forma sino vulneraciones materiales a la Constitución, por cuanto la competencia es el “presupuesto esencial que da, al funcionario o a la Corporación, legitimidad para acceder a la forma”<sup>27</sup>. Por ello, esta Corte ha concluido que constituyen vicios materiales, cuya acción no caduca, el exceso del Gobierno en el ejercicio de las facultades extraordinarias (Sentencia C-546 de 1993), la violación de la regla de la unidad de materia (Sentencia C-531 de 1995) o el desconocimiento de la reserva de ley orgánica (Sentencia C-600-A de 1995).

Varias sentencias, durante los primeros años de la Corte, dieron por sentado que la vulneración al principio de unidad de materia era un vicio material insubsanable, sin entrar en explicaciones. Un buen ejemplo de este tipo de sentencias, es la C-070 de 1994:

“Encuentra la Corte que hay una clara violación de la requerida unidad de materia que la Carta vigente exige respecto de todo precepto legal. Tratándose de un vicio insubsanable, por cuanto es de carácter sustancial, se impone declarar el párrafo acusado contrario a sus mandatos.”

La sentencia C-531/95 analiza a fondo este problema jurídico, en los siguientes términos:

“Podría pensarse que se trata de un vicio formal pues parece referirse al puro procedimiento legislativo, esto es al trámite de aprobación y perfeccionamiento de las

leyes, pues la violación de la Constitución no ocurriría porque el contenido particular de un determinado artículo hubiese desconocido mandatos materiales de la Carta, o hubiese sido expedido por una autoridad a quien no correspondía hacerlo, sino únicamente porque habría sido incluido en un proyecto de ley con una temática totalmente diversa a la suya. Por consiguiente, ese contenido normativo podría ser exequible si hubiera estado en otro proyecto de ley aprobado por el Congreso, lo cual parecería confirmar que el vicio es formal.

Sin embargo, un análisis más detenido muestra que no se trata de un vicio puramente formal, puesto que tiene que ver con el contenido material de la norma acusada. Así, una ley puede haber surtido un trámite intachable, por haber sido aprobadas todas sus disposiciones conforme al procedimiento establecido por la Constitución y el Reglamento del Congreso. La ley es pues formalmente inatacable; sin embargo, algunos de sus artículos pueden ser declarados inexecutable por violar la regla de unidad de materia, si su contenido normativo no tiene una conexidad razonable con la temática general de la ley. Y sin embargo, se repite, la ley es formalmente inatacable, pues se surtió de manera regular todo el proceso de aprobación, sanción y promulgación. Esto significa entonces que el vicio de inconstitucionalidad de esos artículos, por desconocer la regla de unidad de materia, no puede ser formal pues la forma no ha sido cuestionada. El vicio deriva entonces de que el Congreso no tenía competencia para verter esos contenidos normativos en esa forma particular, esto es, en esa ley específica, y por ello son inconstitucionales, a pesar de que el trámite formal de la ley fue ajustado a la Constitución.

(...)

6- El tipo de examen que realiza la Corte para determinar si hay o no violación de la unidad de materia comprueba que no estamos en presencia de un vicio formal. En efecto, la Corte no analiza el procedimiento formal de aprobación de la norma para determinar si existe ese vicio sino que estudia el contenido normativo del artículo impugnado, y lo compara con el tema general de la ley aprobada. Esta Corporación no tiene entonces que solicitar pruebas y examinar el expediente de la ley sino que efectúa un examen material de la norma acusada y del cuerpo legal del que hace parte. En tales condiciones, si encuentra que no existe una conexidad razonable entre ellas, procede a declarar la

inexequibilidad. Es pues un típico juicio material y no un estudio del procedimiento formal de aprobación de la norma legal.

Varios fallos posteriores aluden y reiteran esta jurisprudencia, entre otras, las sentencias C-551/03, C-120/06, C-506/06, C-211/07, C-214/07 C-539/08.

En el año 2001, la Corte volvió a ocuparse con detenimiento del tema. En la sentencia C-501 de 2001, se dijo:

“De otro lado, también es pertinente aclarar que la violación del principio de unidad de materia es un vicio de carácter material, puesto que el juicio que debe hacer el juez constitucional consiste esencialmente en examinar el contenido normativo de la disposición acusada, con el fin de verificar que éste guarde coherente relación con el estatuto legal del cual hace parte.

Además, es necesario tener en cuenta que el referido vicio compromete la competencia del Congreso, puesto que, por disposición constitucional, a éste le está vedado expedir disposiciones o modificaciones que no estén ligadas a la materia del respectivo proyecto de ley (artículo 158 C.P.). Así que, cuando se incurre en la señalada irregularidad, se debe concluir que el Legislador ha rebasado su competencia.”

“Se trata entonces de prescripción con un claro alcance: prohibir la inserción en el cuerpo de una ley de disposiciones que no guarden relación con la materia central por ella tratada, la cual además de preservar la congruencia y coherencia de los cuerpos normativos, apunta a propósitos de mayor envergadura cuales son salvaguardar la transparencia, el principio democrático y la publicidad en el procedimiento legislativo, como ha puesto de relieve esta Corporación en reiterada jurisprudencia. Precisamente por los contenidos axiológicos que garantiza, la trasgresión de la unidad de materia ha sido caracterizada como un vicio de competencia en el proceso de formación de las leyes, es decir, como un vicio de forma que trasciende al contenido de la ley y por lo tanto no es subsanable por el mero paso del tiempo.”

Y, en la sentencia C-859/08, se dijo:

“Ha señalado esta corporación que la violación del principio de unidad de materia es un

vicio de carácter material, puesto que afecta la competencia del Congreso al que por mandato constitucional le está vedado expedir disposiciones o modificaciones que no estén ligadas a la materia del respectivo proyecto de ley. Por tal razón, la acción de inconstitucionalidad que plantee tal irregularidad no está sometida al término de caducidad de un año que consagra el artículo 242-2 superior, el cual está previsto para las que se promueven por vicios de forma (...).”.

En sentencia C 551/03 se sostuvo que la consideración de la trasgresión del principio de unidad de materia como vicio material se creó con el restringido propósito de impedir que se aplique la caducidad del artículo 242 C.P. En el mencionado fallo se puede leer:

87. (...) Es igualmente cierto que esta Corporación ha señalado, en numerosas ocasiones, que el desconocimiento de la regla de unidad de materia no es un vicio formal sino material. (...) La doctrina del carácter material, y no formal, de la violación de la regla de unidad de materia fue desarrollada exclusivamente para determinar si ese vicio estaba o no cubierto por la regla de caducidad de la acción prevista por el artículo 242 superior. Y la Corte concluyó que no era así, pues se trataba de un vicio material de competencia, y no de un vicio de forma o de trámite.

Ahora bien, la violación de la regla de unidad de materia es un vicio de competencia, pues no tiene que ver con la ilegitimidad del contenido normativo de un determinado precepto en sí mismo considerado, sino con el hecho de que el Congreso no puede verter ese contenido en una determinada ley, por no guardar éste una conexidad razonable con la materia dominante de esa ley específica.”

Parecería que esta sentencia del 2003 es un reconocimiento de que el carácter material que la Corte le ha atribuido a la vulneración del principio de unidad de materia no obedece a la constatación de una característica inherente al vicio, sino a la consecuencia práctica de que respecto de este cargo no se aplicara el término de caducidad.

Respecto del vicio por falta de unidad de materia, la jurisprudencia constitucional se ha pronunciado sobre (i) su naturaleza, (ii) su impugnabilidad en el tiempo, y (iii) la subsanabilidad del mismo. En cuanto a la naturaleza, el vicio por falta de unidad de materia ha sido considerado, alternadamente, vicio material o vicio de competencia.

Respecto de su impugnabilidad, se ha descartado la caducidad en el término de un año previsto para el ejercicio de acciones de inconstitucionalidad por vicios de forma, descartando en todo caso que se trate de un vicio formal. Y en relación con la subsanabilidad de un proyecto viciado por carencia de unidad de materia, se ha negado tal posibilidad al no tratarse, precisamente, de un vicio de procedimiento.

La Corte ha afirmado que la unidad de materia es asunto sustancial, no formal o de trámite, esto es, que la falta de unidad de materia de una disposición legal ha de considerarse vicio material.

Ha expresado que tal carencia, “por recaer sobre la materia, tiene carácter sustancial y, por tanto, no es subsanable” (C-025/93). Ha concluido que estos defectos “constituyen vicios materiales, cuya acción no caduca” (C-1161/00). En la sentencia C-70/94 aludió a la naturaleza del vicio “tratándose de un vicio insubsanable, por cuanto es de carácter sustancial”. Se trata en estos casos de presentar la conclusión acerca de la naturaleza material o sustancial del vicio por falta de unidad de materia, para colegir de ello la no subsanabilidad del proyecto viciado y la no caducidad de la acción.

La sentencia que fundamenta la naturaleza no formal del vicio por carencia de unidad de materia, es la C-531/95.

Comienza por examinar la probable naturaleza formal de este defecto, (i) ya que se refiere al “puro procedimiento legislativo”; (ii) no se estructura “porque el contenido particular de un determinado artículo hubiese desconocido mandatos materiales de la Carta”, concluyendo que “ese contenido normativo podría ser exequible si hubiera estado en otro proyecto de ley aprobado por el Congreso, lo cual parecería confirmar que el vicio es formal”. Sin embargo, desestima esas razones tras considerar que el asunto tiene que ver con el contenido material de la norma acusada, ya que una ley que falta a la regla de unidad de materia, no obstante haber surtido un trámite impecable y ser formalmente inatacable, puede ser declarada inexecutable en algunas de sus disposiciones por desconocer la regla de la unidad de materia. De lo que deduce “que el vicio de inconstitucionalidad de esos artículos, por desconocer la regla de unidad de materia, no puede ser formal pues la forma no ha sido cuestionada”, para concluir que “el vicio deriva entonces de que el Congreso no tenía competencia para verter esos

contenidos normativos en esa forma particular". Aquí se advierte que la Corte tiende a basar el argumento de la naturaleza material o sustancial del vicio de unidad de materia en la falta de competencia del Legislador que así procede, lo que equivale a identificar los vicios competenciales como vicios materiales.

Luego, la misma sentencia procede a presentar una razón autónoma para fundamentar la tesis de la naturaleza material del defecto de unidad de materia en el tipo de juicio que realiza el juez constitucional en tales casos. En ellos, "la Corte no analiza el procedimiento formal de aprobación de la norma para determinar si existe ese vicio sino que estudia el contenido normativo del artículo impugnado, y lo compara con el tema general de la ley aprobada", es decir, "efectúa un examen material de la norma acusada y del cuerpo legal del que hace parte". Con base en lo dicho, concluye que se trata de un típico "juicio material" y no un análisis del procedimiento formal de aprobación de la norma. He aquí la razón que le permitió a la Corte concluir que el vicio por falta de unidad de materia es un vicio material.

Tal tesis fue reiterada en la sentencia C-501 de 2001 al concluir que "la violación del principio de unidad de materia es un vicio de carácter material, puesto que el juicio que debe hacer el juez constitucional consiste esencialmente en examinar el contenido normativo de la disposición acusada, con el fin de verificar que éste guarde coherente relación con el estatuto legal del cual hace parte". También en la sentencia C-859/08 se dijo: "la violación del principio de unidad de materia es un vicio de carácter material, puesto que afecta la competencia del Congreso al que por mandato constitucional le está vedado expedir disposiciones o modificaciones que no estén ligadas a la materia del respectivo proyecto de ley".

Así, la Corte basa la condición de vicio material del defecto de unidad de materia en la naturaleza del juicio de constitucionalidad que se realiza con ocasión de su ocurrencia. Con todo, recurrentemente, se acude a la razón de competencia para justificar la naturaleza material o sustancial del vicio de unidad de materia, como se verá enseguida.

La sentencia C-1161/00, al reiterar que las acciones por vicios de forma caducan en el término de un año, añadió que los problemas de competencia, como la violación de la

regla de la unidad de materia “no constituyen vicios de forma sino vulneraciones materiales a la Constitución”, por cuanto la competencia es el “presupuesto esencial que da, al funcionario o a la Corporación, legitimidad para acceder a la forma”. Es bien importante este fallo ya que permite concluir que: (i) la violación de la unidad de materia es un problema competencial; (ii) la naturaleza competencial y no formal de vicio de unidad de materia se hace evidente al considerar que la competencia es presupuesto de la forma, y no forma misma; (iii) los vicios competenciales, como los defectos por unidad de materia de las leyes, son vulneraciones materiales de la Constitución.

En general, la Corte ha estimado que la violación al principio de unidad de materia no es un mero vicio de forma, sino, por el contrario, una vulneración material de la Constitución, pues se trata de un análisis en la que se confronta el contenido de la disposición acusada con el tema general del estatuto legal del cual hace parte, por un lado, y, por el otro, porque la vulneración del principio es, en realidad, un asunto que “compromete la competencia del Congreso” pues de constatarse su ocurrencia “se debe concluir que el legislador ha rebasado su competencia”.<sup>28</sup>

### 3. Unidad de materia: vicio de forma.

En mi opinión, divergente de la jurisprudencia que se acaba de reseñar, el juicio consistente “en examinar el contenido normativo de la disposición acusada, con el fin de verificar que éste guarde coherente relación con el estatuto legal del cual hace parte”, si bien entraña un análisis del contenido de la norma demandada, no es un juicio material de control constitucional: realiza una comparación de contenidos normativos entre la disposición acusada y la ley que la incorpora, mas no una confrontación de aquella con el contenido material de la Constitución. Porque el control constitucional material sólo existe como tal, en cuanto el parámetro de cotejo de la norma legal acusada sea un contenido constitucional. Así, el vicio por falta de unidad de materia, al no emanar de un juicio material -de la norma legal contra un contenido sustancial de la Constitución- no es un vicio de tal naturaleza.

La falta de competencia de un órgano para proferir un acto no puede entenderse como un asunto de fondo, material o sustancial. El poder jurídico para expedir una norma a través de un trámite legislativo es un presupuesto de la formación de las leyes, no un

aspecto del contenido normativo de éstas. En tal sentido, el juicio de competencia, esto es, de la existencia de capacidad jurídica para tramitar y dictar una disposición legal, no puede asimilarse a un juicio material.

La jurisprudencia ha definido la naturaleza de los vicios constitucionales de los que pueden adolecer las leyes, en ocasiones, en función de las consecuencias que acarrea una u otra definición, en materia de caducidad o subsanabilidad, debiendo ser al contrario. Estas mismas consecuencias son perfectamente derivables de una teoría consistente de los vicios de las leyes objeto de control constitucional.

Una teoría de los vicios objeto de control constitucional puede estructurarse con las siguientes premisas:

(i) Constitucionalmente, son identificables los siguientes conceptos: vicios de forma (CP, Art. 242.3); vicios materiales (CP, Art. 241.4, 241.5); vicios de procedimiento en la formación (CP, Art. 241.1, 241.2, 241.3, párrafo); y vicios de competencia (CP, Art. 155).

(ii) Los vicios de forma pueden ser: vicios de competencia o vicios de procedimiento. Tanto la ausencia de competencia como la irregularidad en el trámite entraña un vicio formal. Siendo la competencia un supuesto para iniciar un proceso de expedición de una ley, el juicio de competencia precede a los demás y antecede al juicio sobre el procedimiento. En otras palabras, el examen formal de la titularidad de la potestad legislativa que se ejerce es previo al examen de la observancia de las formas que se despliegan. Y por supuesto, anterior al juicio de contenido material de las disposiciones decretadas.

(iii) El defecto de unidad de materia se configura como un vicio de competencia, esto es un vicio de forma, bajo el entendido jurisprudencialmente reiterado del límite a la potestad legislativa para expedir una disposición sustancialmente divergente de la ley que la incorpora. En modo alguno se puede considerar como un vicio material, ya que en el examen de unidad de materia el contenido sustancial de la Constitución está ausente de confrontación alguna con la norma legal acusada.

(iv) Como vicio de forma, el defecto por unidad de materia solo puede ser alegado en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, en el término de un año -caducidad-

. Y al no ser un vicio formal de los referidos en el párrafo del artículo 241 de la Constitución -vicios de procedimiento-, no es susceptible de saneamiento.

De aceptarse esta nueva aproximación al problema, la Corte se tendría que haber inhibido de conocer el cargo por violación al principio de unidad de materia, por caducidad de la acción de inconstitucionalidad (CP, art. 242.3).

En los términos anteriores se dejan expresadas mis diferencias con los motivos de la decisión.

Fecha ut supra

MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO

Magistrado

1 Diario Oficial No. 44.509, de 4 de agosto de 2001.

2 Como se verá en este acápite, el pronunciamiento del Ministerio de Hacienda y Crédito Público respecto de todos los cargos apunta inequívocamente a solicitar que se declare la constitucionalidad de la norma demandada. Sin embargo, en el acápite titulado "Petición", el Ministerio solicita la inexequibilidad de la norma demandada. La Corte interpreta esto como un error tipográfico y entiende que el sentido general de la intervención del Ministerio consiste en solicitar la exequibilidad de la disposición acusada.

3 El concepto de la DIAN se restringe al alcance de la norma sobre los impuestos nacionales. No toca los problemas jurídicos relacionados con el impuesto de industria y comercio.

4 La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales dedica el grueso de su escrito a respaldar la solicitud de constitucionalidad condicionada, para que se entienda "que la propiedad horizontal es responsable del impuesto a las ventas, respecto de las actividades de explotación comercial sobre bienes desafectados o no".

5 Concepto No. 4795 del 18 de junio de 2009, del Procurador General de la Nación, Alejandro Ordoñez Maldonado.

6 C-188/06.

7 Constitución Política, artículo 158: “Todo proyecto de ley debe referirse a una misma materia y serán inadmisibles las disposiciones o modificaciones que no se relacionen con ella. (...)”.

8 Ver C-390/96, C-886/02, C-233/03.

9 Gacetas del Congreso 364/99, 78/00, 217/00, 234/00, 210/01, 262/01, 348/01, 354/01.

10 C-648/97

11 C-233/03

12 C-233/03

13 Decreto Ley 624 de 1989, título preliminar.

14 La Corte se pronunció sobre una demanda contra algunos artículos de la Ley 401 de 1997, por la cual se creó la Empresa Colombiana de Gas, Ecogas y el Viceministerio de Hidrocarburos. En dicha Ley se creaba una contribución parafiscal para promover el desarrollo de infraestructura para el uso del gas natural en los municipios y el sector rural, prioritariamente dentro del área de influencia de los gasoductos troncales, y que tengan el mayor índice de Necesidades Básicas Insatisfechas (NBI).

15 En esta ocasión, la Corte conoció de una demanda contra la Ley 716 de 2001, por la cual se expedían normas para el saneamiento de la información contable en el sector público y se dictaban disposiciones en materia tributaria.

16 En la Sentencia C-305 de 2004, la Corte se ocupó de una demanda contra varios artículos de la Ley 812 de 2003, por medio de la cual se expedía el Plan Nacional de Desarrollo para el período 2003-2006.

17 Normas contenidas en artículos de la Ley 1151 de 2007, por la cual se expedía el Plan de Desarrollo para el período 2007-2010.

18 La Corte conoció de una demanda contra varios artículos de la Ley 795 de 2003, cuyo objeto principal explícito era hacer algunos ajustes al Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.

19 Este cargo se refiere exclusivamente al impuesto de industria y comercio, no a los impuestos nacionales.

20 Decreto 1333 de 1986: “Artículo 172. Además de los existentes hoy legalmente, los Municipios y el Distrito Especial de Bogotá pueden crear los impuestos y contribuciones a que se refieren los artículos siguientes...”

21 Decreto 1333 de 1986: “Artículo 195. El impuesto de industria y comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.” Parte de este artículo fue declarado exequible en la sentencia C-121/06.

22 Dijo la Corte: (...) Es verdad que el legislador, conforme al artículo 338 de la Constitución, debe señalar, entre otros elementos, quiénes son los sujetos pasivos de los impuestos y que, al hacerlo, podría desde el comienzo excluir del universo de contribuyentes a ciertos sujetos, por diversas razones cuya validez evalúa él mismo. Pero no puede ocultarse que el alcance de la norma constitucional resultaría desfigurado si de allí se pretendiera inferir que la ley relativa a impuestos de las entidades territoriales, con la cual deben estar conformes los actos correspondientes de asambleas y concejos (artículos 300, numeral 4, y 313, numeral 4, C.P.), tenga aptitud suficiente desde el punto de vista constitucional para crear exenciones o preferencias respecto de tales tributos, contra los claros textos superiores ya citados, así se haga desde el momento en el cual se fijan las reglas fundamentales del impuesto...”.

23 Dijo la Corte:“( ... ) El concepto de exención, como el de tratamiento

preferencial, prohibidos al Congreso por el artículo 294 de la Carta, implican el reconocimiento de que ya existen unos gravámenes de propiedad de las entidades territoriales, respecto de los cuales, mediante tales modalidades -y eso es lo proscrito por la Constitución-, se pretende excluir a instituciones o personas, con menoscabo de los patrimonios de aquéllas, tal como lo destacó la transcrita jurisprudencia de esta Corte. Pero dichos conceptos no son aplicables cuando de lo que se trata es de fijar, de manera general y abstracta, los linderos de la actividad impositiva a nivel territorial, como corresponde a la ley, según la Constitución...Las disposiciones examinadas parten de la base de que la actividad de juegos y apuestas ya está gravada, en virtud de normas hace tiempo establecidas que fueron declaradas exequibles por esta Corte (Sentencia C-537 del 23 de noviembre de 1995. M.P.: Dr. Hernando Herrera Vergara), y lo que buscan, en razón del destino que se da a las rentas obtenidas en el ejercicio de los monopolios de suerte y azar (exclusivamente servicios de salud, según el artículo 336 C.P.), es que las entidades territoriales, dentro de una política tributaria general que corresponde trazar al legislador, no creen nuevos impuestos sobre ella...Tal restricción no implica exención ni tratamiento preferencial alguno sobre impuestos ya creados, de propiedad de las entidades territoriales, sino la unificación del esquema tributario, lo cual encaja dentro de la indicada atribución legislativa.”

24 Dijo la Corte: “De manera general, el hecho gravable general que causa el impuesto de industria y comercio se encuentra definido por el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, que establece que éste recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se realizan en los distritos especiales y en los municipios, ya sea en forma permanente o transitoria, y en establecimientos de comercio abiertos o no al público. Frente a esta definición del hecho gravable, existen dudas sobre si la realización de obras de acueductos, alcantarillados, riegos o simple regulación de caudales no asociada a generación eléctrica realmente caen o no bajo ese hecho gravable, pues no es claro que esas actividades puedan ser calificadas como industriales, comerciales o de servicios, ni tampoco que se realicen en un determinado municipio, sobre todo si se tiene en cuenta que en muchos casos esas obras atraviesan varios municipios. En tales circunstancias, la norma acusada lo que está haciendo es simplemente precisar el hecho gravable, indicando que esas actividades no deben entenderse incluidas en el tipo de comportamientos susceptibles de generar el impuesto de industria y comercio.”

25 Ver, en el mismo sentido, sentencias, C-211/07, C-214/07, entre otras.

26 En el mismo sentido se pueden consultar C-183/97, C-539/08

27 Sentencia C-546/93.