Sentencia C-910/04

PRINCIPIO DE LA CONFIANZA LEGITIMA-Protección no impide que legislador modifique regulaciones sobre un determinado asunto/DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD POR VIOLACION DE LA CONFIANZA LEGITIMA-Indicación de razones por las cuales, en cada caso concreto, modificación es contraria a la Constitución

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Ineptitud sustantiva de la demanda

RENTA LIQUIDA GRAVABLE POR ACTIVOS OMITIDOS O PASIVOS INEXISTENTES EN LA DECLARACION DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS O CORRECCIONES/NORMA TRANSITORIA RELATIVA A SANCION POR ACTIVOS OMITIDOS O PASIVOS INEXISTENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

RENTA LIQUIDA GRAVABLE POR ACTIVOS OMITIDOS O PASIVOS INEXISTENTES EN LA DECLARACION DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS O CORRECCIONES-Regulación integral de la materia y régimen más gravoso para el tratamiento

OMISION DE ACTIVOS O INCLUSION DE PASIVOS INEXISTENTES Y PREVISION TRANSITORIA PARA QUE CONTRIBUYENTES PUEDAN REGULARIZAR SITUACION CON EL FISCO-Régimen general y permanente para el tratamiento

NORMA TRANSITORIA RELATIVA A SANCION POR ACTIVOS OMITIDOS O PASIVOS INEXISTENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA-No constituye una especie de amnistía tributaria

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Prelación en la imputación del pago

PARAISO FISCAL PARA NO ACEPTACION DE COSTOS O DEDUCCIONES O ESTABLECIMIENTO DE RETENCION EN LA FUENTE EN LOS IMPUESTOS DE RENTA Y DE REMESAS-Establecimiento legislativo de parámetros para que el Gobierno pudiera calificarlos

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Ineptitud por fundamento en un supuesto fáctico equivocado

PARAISO FISCAL-Remisión al Gobierno para elaboración de listados de las jurisdicciones/TRIBUTO-Remisión al reglamento para la determinación de ciertos aspectos cuando no es posible en la propia ley

La Corte, en la Sentencia C-690 de 2003 señaló, en relación con disposiciones cuyo contenido normativo, en lo relevante, es el mismo que el de las que ahora han sido demandadas, que en las hipótesis en ellas previstas no resulta, per se, contraria a la Constitución la remisión al gobierno para la elaboración de los listados de las jurisdicciones que se consideren como paraísos fiscales. La Corte fundó su pronunciamiento en dos consideraciones fundamentales: Por una parte, expresó que, en materia tributaria, no resulta inconstitucional la remisión al reglamento para la determinación de ciertos aspectos del tributo, cuando no resulte posible que tal determinación se haga en la propia ley. Precisó la Corte que el análisis en torno a la posibilidad legislativa para hacer tal determinación debía hacerse en concreto, con criterios de razonabilidad, en función de los objetivos de la norma.

Y encontró que resultaba razonable, en principio, "… que el legislador remita a la Administración para el señalamiento de las jurisdicciones que deban considerarse como paraísos fiscales para los efectos contemplados en la ley, confiriéndole, incluso, un cierto margen de discrecionalidad." Precisó la Corte que, sin embargo, "… en la medida en que tal remisión afecte de manera directa los elementos de un tributo, materia que es objeto de estricta reserva de ley, el examen acerca de la imposibilidad legislativa para hacer la correspondiente determinación debe ser también estricto y lo mismo se predica del margen de discrecionalidad que resulta constitucionalmente tolerable." Agregó la Corte, en desarrollo que es así mismo aplicable al caso que ahora es objeto de consideración, que "… las disposiciones acusadas producen una directa afectación de los elementos del tributo, porque de la calificación de paraísos fiscales que el Gobierno haga de determinadas jurisdicciones, se deriva una afectación inmediata, o bien de la base gravable, en las operaciones que se realicen con entidades que se encuentren constituidas, localizadas o en funcionamiento en tales jurisdicciones, por efecto de la exclusión de los costos y las deducciones, o bien de la tarifa, en la medida en que la misma cambia para efectos de la retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta y ganancia ocasional y de impuesto de remesas." Concluyó la Corte, que las anteriores consideraciones, sumadas al hecho de que el concepto de paraísos fiscales no tiene una significación unívoca en la ciencia económica, hacían imperativo que la habilitación al gobierno para elaborar los listados de paraísos fiscales para efectos tributarios estuviese precedida de una fijación legal de los criterios que debería aplicar el gobierno para la elaboración de los mismos. En consecuencia, declaró la inexequibilidad de las disposiciones demandadas por cuanto la ley no había señalado parámetro alguno para la determinación por el gobierno del concepto de paraíso fiscal.

PARAISO FISCAL-Criterios a tener en cuenta el Gobierno para determinación mediante reglamento

PARAISO FISCAL-Habilitación legislativa al Gobierno para determinación siempre que el legislador haya fijado los criterios

UNIDAD NORMATIVA-No integración al no haberse planteado una controversia constitucional y no resultar imprescindible

DERECHOS FUNDAMENTALES-Consagración constitucional y criterios desarrollados por la jurisprudencia constitucional que permiten establecerlos/DERECHOS FUNDAMENTALES-Dimensión universal

DERECHOS FUNDAMENTALES-Razón de ser/DERECHOS FUNDAMENTALES-Disposiciones que deben ser objeto de regulación por ley estatutaria

En líneas generales, tales derechos responden a la idea de unos derechos que se radican en cabeza de toda persona, exclusivamente en razón de su condición como tal y como presupuesto para el desarrollo de la dignidad humana. En esa perspectiva, resulta clara la pretensión del constituyente de amparar esos derechos con la garantía especial que se deriva de la reserva de ley estatutaria. La Corte, sin embargo, de manera reiterada ha señalado que "… las disposiciones que deben ser objeto de regulación por medio de ley estatutaria, concretamente, en lo que respecta a los derechos fundamentales y los recursos o procedimientos para su protección son aquellas que de alguna manera tocan su núcleo

esencial o mediante las cuales se regula en forma ‘íntegra, estructural o completa’ el derecho correspondiente.”

DEBERES FUNDAMENTALES-Reserva de ley estatutaria

De una lectura integral del literal a) del artículo 152 se desprende que la reserva de ley estatutaria en este caso cobija, en los términos fijados por la jurisprudencia constitucional, a los derechos fundamentales y a los deberes que, como contrapartida, se encuentran asociados con ellos.

LEY ESTATUTARIA EN MATERIA DE DERECHOS FUNDAMENTALES-Disposiciones que resultan imperativas tramitarlas por esta vía/DERECHOS Y DEBERES FUNDAMENTALES-Disposiciones procesales que no se encuentran sujetas a reserva de ley estatutaria

La Jurisprudencia ha señalado que resulta imperativo tramitar por la vía de las leyes estatutarias aquellas disposiciones que contengan cláusulas que desde el punto de vista material afecten, restrinjan, limiten o condicionen de modo significativo el alcance de los derechos fundamentales, o contengan una regulación integral de los mismos. Y, en este contexto cabe precisar que, por el contrario, no están sujetas a esa reserva especial aquellas disposiciones procesales cuyo objeto no consista en establecer limitaciones o restricciones a derechos fundamentales garantizados por la Carta, y en particular al debido proceso, sino que, por el contrario, se orienten a establecer, en un caso concreto, los mecanismos adecuados para la efectividad de un deber que se deriva de la propia Constitución, sin hacer, de manera general, una regulación integral del procedimiento tributario.

OBLIGACION TRIBUTARIA DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO-No sujeción a reserva de ley estatutaria de disposiciones orientadas a establecer instrumentos necesarios para hacerlas efectivas

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO-No sujeción a reserva de ley estatutaria al predicarse sólo de disposiciones que con carácter integral, estructural y completo afecten directa y generalmente el núcleo del debido proceso

DEBERES FUNDAMENTALES-Determinación del alcance de la reserva de ley estatutaria

DEBER DE CONTRIBUIR AL FINANCIAMIENTO DE GASTOS E INVERSIONES DEL ESTADO DENTRO DE CONCEPTOS DE JUSTICIA Y EQUIDAD-Carácter constitucional que en cuanto derivado del deber general de solidaridad tiene alcance fundamental/DEBER GENERAL DE CONTRIBUIR EN CONCRETAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS-Sujeción a reserva de ley ordinaria y formal

DEBER DE LA PERSONA DE CONTRIBUIR A FINANCIAR LOS GASTOS DEL ESTADO-Carácter fundamental y en principio no requieren desarrollo estatutario

RECHAZO O DISMINUCION DE PERDIDAS FISCALES-Regulación de condiciones en las cuales las sanciones por corrección o inexactitud habrán de aplicarse

RECHAZO O DISMINUCION DE PERDIDAS FISCALES-No presume la mala fe del contribuyente/RECHAZO O DISMINUCION DE PERDIDAS FISCALES-Sanción corresponde a una conducta actual y establecida según las reglas del debido proceso

La norma demandada, no presume la mala fe del contribuyente y se ajusta a los artículos 29 y 83 de la Constitución, porque la sanción no corresponde a un hecho futuro y eventual, cual sería compensar las pérdidas declaradas, sino a una conducta actual y establecida conforme a las reglas del debido proceso, cual es haber incluido en la declaración, valores mayores que los reales por concepto de pérdidas. No se trata entonces de desconocer la presunción de inocencia o de presumir una culpabilidad futura, porque la sanción se aplica a un hecho cierto, preexistente a la sanción, y que configura para el contribuyente un crédito fiscal, independientemente de su decisión de hacerlo valer en el futuro o no.

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Ausencia de cargos

SANCIONES A ADMINISTRADORES, REPRESENTANTES LEGALES Y REVISORES FISCALES EN MATERIA DE RESPONSABILIDAD DE LA SOCIEDAD INFRACTORA-Responde a un tratamiento procesal individualizado

Esa posible interpretación de la norma impone que la Corte acoja el concepto del señor Procurador General de la Nación, conforme al cual la exequibilidad de la misma debe condicionarse a que la sanción que se imponga a los representantes legales y revisores fiscales responda a un tratamiento procesal individualizado, de tal manera que para todos los efectos procesales, la sanción prevista para representantes legales, administradores y revisores fiscales se determinará de manera individualizada dentro del mismo proceso de imposición de sanción o de determinación oficial que se adelante contra la sociedad infractora, en forma tal que todos los posibles afectados tengan la oportunidad de conocer la actuación iniciada por la Administración Tributaria, de plantear descargos y de presentar las pruebas que consideren pertinentes.

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE SOCIOS POR IMPUESTOS DE SOCIEDAD-Distinción entre establecer obligaciones a cargo de la persona jurídica y de fijar responsabilidad patrimonial que por obligaciones del ente moral cabe a las personas naturales

INTERESES POR OBLIGACION TRIBUTARIA DE ENTES MORALES-Decisión de extender la solidaridad prevista para las personas naturales hace parte del ámbito de configuración del legislador

En cuanto que regulación del sistema de responsabilidad aplicable a los entes morales y a las personas que los conforman, la disposición acusada encuadra en los supuestos que dieron lugar al pronunciamiento de la Corte en la Sentencia C-210 de 2000 y se impone, por consiguiente, reiterar, en relación con la misma, la jurisprudencia establecida en esa sentencia. Esto es, cae dentro del ámbito de configuración del legislador la decisión de extender a los intereses generados por las obligaciones tributarias de los entes morales, la solidaridad que el ordenamiento ha previsto para las personas naturales que los conforman.

AMNISTIA TRIBUTARIA-Configuración

CONCILIACION CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA CON LA ADMINISTRACION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-Cuestionamiento por contribuyente de existencia o cuantía de obligaciones administrativamente declaradas

TERMINACION POR MUTUO ACUERDO DE LOS PROCESOS ADMINISTRATIVOS EN TRANSACCION CON LA ADMINISTRACION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-Obligación sobre la cual se expresa una diferencia de criterio mientras la actuación administrativa no se encuentre en firme

TRANSACCION O CONCILIACION SOBRE OBLIGACION TRIBUTARIA-Existencia de controversia entre la administración y el contribuyente sin que constituya una amnistía tributaria

TRANSACCION O CONCILIACION SOBRE OBLIGACION TRIBUTARIA-Operancia sobre materias objeto de controversia no comportan rebaja de obligaciones ciertas e indiscutidas y no pueden catalogarse como amnistías tributarias/TRANSACCION O CONCILIACION SOBRE OBLIGACION TRIBUTARIA-Operancia sobre materias objeto de controversia dentro de la órbita de configuración del legislador

Encuentra la Corte que, en este caso, la materia es susceptible de conciliación, por referirse a pretensiones de carácter patrimonial y contenido económico, y, como quiera que esas conciliación o transacción, operan sobre materias objeto de controversia, no comportan, por consiguiente, per se, la rebaja de obligaciones ciertas e indiscutidas y no pueden catalogarse como amnistías tributarias, las misma se encuentran dentro de la órbita de configuración del legislador, que puede, por consideraciones de recaudo, de eficiencia administrativa y de ahorro de recursos plantear fórmulas alternativas para la solución de las controversias que se hayan presentado en torno a las obligaciones tributarias.

JUICIO DE IGUALDAD-Elemento de comparabilidad de las situaciones

OBLIGACION TRIBUTARIA-Decisión libre y legítima de controvertir o no la decisión

RECURSOS DE ENTIDADES TERRITORIALES-Alcance de la autonomía

RECURSOS DE ENTIDADES TERRITORIALES-Grado de injerencia del legislador

RETENCION POR ESTAMPILLAS DE INGRESOS PERCIBIDOS POR ENTIDADES TERRITORIALES-Cobertura del pasivo pensional no desconoce la autonomía en el manejo de recursos

Considera la Corte que el artículo demandado no desconoce la autonomía de las entidades territoriales en el manejo de sus recursos, por cuanto la previsión allí contenida se orienta a atender un problema que no solamente tiene un enorme impacto sobre las finanzas públicas sino que plantea un problema social de graves proporciones, que afecta no solo a quienes están llamados a ser beneficiarios directos de la destinación especial prevista en la ley, sino a todos los habitantes del territorio nacional, en la medida en que la cobertura del pasivo pensional compromete al Estado en su integridad, situación que constituye una clara amenaza para el presupuesto nacional, compromete la estabilidad económica, y responde a una cuestión social que trasciende el ámbito meramente regional o local.

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD POR VIOLACION DEL PRINCIPIO DE UNIDAD DE

MATERIA-Forma como debe estructurarse un cargo de inconstitucionalidad

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL RESPECTO DE VIOLACION DEL PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Incumplimiento de carga argumentativa mínima

LEY-Errores de digitación, gramaticales o de redacción

LEY-Consecuencias de errores en el texto que no plantean per se un problema de constitucionalidad

LEGISLACION TRIBUTARIA-Exigencia de certeza

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Ausencia de un verdadero cargo de inconstitucionalidad

Referencia: expediente D-5074

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 1° (parcial) de la Ley 788 de 2002 y 3°(parcial), 5°(parcial), 6°, 9° (parcial), 17°, 24°, 26°, 28°(parcial), 30°(parcial), 32°, 37°(parcial), 38°, 39°, 47°, 48°, 49°, 50°, 51°, 54°, 55°, 59° y 63° (parcial) de la Ley 863 de 2003.

Demandante: Humberto de Jesús Longas Londoño.

Magistrado Ponente:

Dr. RODRIGO ESCOBAR GIL

Bogotá, D. C., veintiuno (21) de septiembre de dos mil cuatro (2004).

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

El ciudadano Humberto de Jesús Longas Londoño, en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en los artículos 241 y 242 de la Constitución Política, presentó demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 1° (parcial) de la Ley 788 de 2002 y 3°(parcial), 5°(parcial), 6°, 9° (parcial), 17°, 24°, 26°, 28°(parcial), 30°(parcial), 32°, 37°(parcial), 38°, 39°, 47°, 48°, 49°, 50°, 51°, 54°, 55°, 59° y 63° (parcial) de la Ley 863 de 2003.

La Corte, mediante Auto de febrero 18 de 2004 proferido por el Despacho del Magistrado Sustanciador, inadmitió la demanda por incumplir con lo previsto en el artículo 2° numeral 3º del Decreto 2067 de 1991.

Posteriormente, la Corte una vez el demandante corrigió la demanda en los términos del Auto de febrero 18 de 2004, mediante proveído de abril 21 del corriente año, admitió la demanda y ordenó las comunicaciones constitucionales y legales correspondientes, dispuso fijar en lista el negocio en la Secretaría General de la Corte Constitucional para efectos de la intervención ciudadana y, simultáneamente, corrió traslado al señor Procurador General de la Nación para lo de su competencia.

Una vez cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución y en el Decreto 2067 de 1991, procede la Corte a resolver sobre la demanda de la referencia.

II. DEMANDA, INTERVENCIONES Y CONSIDERACIONES DE LA CORTE

En atención a la extensión y complejidad de los asuntos planteados, la Corte, por razones prácticas, se referirá por separado, de manera completa, a cada uno de los cargos formulados por el demandante.

Previamente, la Corte afirma su competencia para conocer del presente proceso, por dirigirse la demanda contra una ley de la República, o contra disposiciones que forman parte de ella, según lo prescribe el artículo 241-4 de la Carta Fundamental.

A continuación, con la metodología propuesta, se analizarán los cargos planteados por el demandante, para lo cual, se transcribirán las disposiciones demandadas de la leyes 788 de 2002 y 863 de 2003, tal y como fueron publicadas en los diarios oficiales No. 45.046 del 27 de diciembre de 2002 y N° 45.415 del 29 de diciembre de 2003, respectivamente.

1. Examen de constitucionalidad del artículo 5° parcial de la Ley 863 de 2003

Se transcribe la norma demandada, en la que se ha subrayado lo acusado por el actor:

Artículo 5°. Límite de las rentas exentas. Modificase el artículo 235-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

“Artículo 235-1. Límite de las rentas exentas. A partir del año gravable 2004, las rentas de que tratan los artículos 211 parágrafo 4°, 209, 216, 217, 219, 221 y 222 del Estatuto Tributario; los artículos 14 a 16 de la Ley 10 de 1991, 58 de la Ley 633 de 2000 y 235 de la Ley 685 de 2001, del Estatuto Tributario, quedan gravados en el ciento por ciento (100%) con el impuesto sobre la renta”.

Normas constitucionales que se consideran infringidas: Artículos 2 y 83 de la Constitución Política.

1.1. Argumentos del Demandante

A juicio del actor la norma en mención, al terminar, de manera indiscriminada, con las exenciones concedidas a las empresas comunitarias (Art. 209 del Estatuto Tributario), a las empresas generadoras de energía (Art. 211 parágrafo 4 del Estatuto Tributario) y a los exportadores mineros (Art. 235 de la Ley 685/02), va contra los artículos 2º y 83 de la

Constitución, pues con ello se vulnera el principio de la buena fe y la confianza legítima que abrigaban quienes, en relación con esas exenciones, tenían una situación jurídica consolidada.

1.2. Intervenciones

1.2.1. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Para el Ministerio la norma demandada no vulnera los artículos 2 y 83 de la Constitución Política, porque la confianza legítima no constituye un límite a la posibilidad de que el Legislador derogue la normatividad anterior, toda vez que la persona no goza de un derecho adquirido sino de una situación revocable es decir de una mera expectativa.

1.2.2. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

La Carta Política permite que el Congreso en las diferentes reformas tributarias apruebe, elimine, restrinja o modifique las respectivas exenciones tributarias.

1.2.3. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Para el Instituto Colombiano de Derecho Tributario son aplicables en este caso las apreciaciones hechas en la Sentencia C-1114 de 2003 en donde se declaró exequible el artículo 14 de la Ley 788 de 2002, disposición que limitaba las mismas exenciones señaladas en la norma acusada y que constituyen el fundamento para recomendar un pronunciamiento en el mismo sentido frente a la extinción de la exenciones concedidas a las empresas comunitarias, a las empresas generadoras de energía y a los exportadores mineros.

1.2.4. Intervención de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI)

En concepto de la ANDI, considerar que el Congreso no puede limitar las exenciones o los beneficios tributarios que él mismo crea, significa limitarle sus atribuciones constitucionales y elevar dichos beneficios y exenciones a un rango constitucional.

1.2.5. Intervención de la Universidad del Rosario

La creación de exenciones para determinados grupos por razones de conveniencia tales como el fortalecimiento y estimulación de ciertas actividades, no significa ni un derecho adquirido ni una situación jurídica perpetua para estos grupos. De ahí que, el principio de la confianza legítima que el actor alega como vulnerado “no constituye un límite a la posibilidad de que el legislador derogue una normatividad anterior, pues la persona no goza de un derecho adquirido sino de una situación revocable, esto es de una mera expectativa…”1

1.3. Concepto del Procurador General de la Nación

En concepto del señor Procurador General de la Nación, en el caso de las empresas comunitarias e instituciones auxiliares de las mismas, definidas en el artículo 38 de la Ley 30 de 1988, al establecer la norma acusada la extinción de la exenciones a ellas concedidas no vulnera el principio de confianza legítima que les asiste, toda vez que tienen todo el año gravable 2004 para efectos de acondicionar su actividad económica a los requerimientos

tributarios sobre el impuesto de renta del que resulten responsables.

En situación diferente se encuentran las empresas comunitarias que se transformaron a comerciales, en donde la confianza legítima sí resulta comprometida, debido a que asumieron una contraprestación onerosa al sacrificar sus beneficios agrarios para entrar en el juego del libre mercado sin protección alguna.

Bajo esta perspectiva, el Ministerio Público, solicita la exequibilidad del artículo 235-1 del Estatuto Tributario bajo el entendido que las empresas comunitarias a que se refiere el artículo 209 del mismo estatuto que se hayan constituido o transformado en sociedades comerciales antes del 27 diciembre de 2002, estarán exentas del impuesto de renta durante los cinco años gravables siguientes a la fecha de su constitución (artículo 14 de la Ley 788 de 2002).

Por otra parte, indica que la eliminación de la exención del impuesto de la renta y complementarios a que se refiere el parágrafo 4° del artículo 211 del Estatuto Tributario, compromete la confianza legítima de las empresas allí señaladas por cuanto éstas asumieron lo oneroso que resulta montar una hidroeléctrica de baja capacidad instalada con finalidad comercial exclusiva, aprovechando la exención tributaria establecida para recuperar los costos de las inversión.

En esta medida, el Ministerio Público, solicita la exequibilidad del artículo 235 del Estatuto Tributario bajo el entendido que las empresas generadoras de energía eléctrica a que se refiere el parágrafo 4° del artículo 211 del Estatuto Tributario que se hayan establecido antes del 27 de diciembre de 2002 estarán exentas del impuesto de renta durante los quince años gravables siguientes a la fecha de su instalación.

Respecto de los exportadores mineros que han asumido como derecho la inversión de parte del valor de sus exportaciones anuales en proyectos forestales para efectos de obtener el beneficio tributario establecido en el artículo 235 de la Ley 685 de 2001, indica que la confianza legítima se encuentra comprometida toda vez que se creó una expectativa favorable con el rango de derecho, a través de la utilización económica de un instrumento tributario que sorpresivamente es eliminado.

De acuerdo con lo anterior, el Ministerio Público solicita la exequibilidad del artículo 235-1 bajo el entendido que las inversiones en proyectos forestales a que se refiere el artículo 235 del Código de Minas que se hayan efectuado antes del 27 de diciembre de 2002, las cuales estarán exentas del impuesto de renta durante los treinta años gravables siguientes a su inicio, siempre y cuando tales inversiones se mantengan mínimo durante el mismo término de exención.

No obstante que la Corte admitió la demanda de inconstitucionalidad presentada en relación con lo dispuesto en el artículo 5º de la Ley 863 de 2003, un análisis más detenido de la demanda, propio de esta etapa del juicio de constitucionalidad, conduce a la conclusión de que la misma es inepta, razón por la cual el fallo habrá de ser inhibitorio.

En efecto, la demanda se orienta a cuestionar la supresión de las exenciones tributarias contenidas en los artículos 209 y 211, parágrafo 4º del Estatuto Tributario y 235 de la Ley 685 de 2001, por considerar que con ello se vulnera el principio de confianza legítima que, de acuerdo con el actor, se desprende de los artículos 2º y 83 de la Constitución Política.

Sin embargo, para estructurar un cargo de inconstitucionalidad por este concepto habría sido necesario que, por una parte, se mostrase, para cada una de las exenciones que fueron suprimidas, las razones por la cuales se había generado una confianza legítima en el contribuyente en torno a la permanencia de las mismas; y, por otra, las razones por las cuales la modificación de ese régimen de exenciones resultaba constitucionalmente inadmisible.

Lo anterior por cuanto, como claramente se ha precisado por la jurisprudencia, a diferencia de la garantía constitucional de los derechos adquiridos, la protección de la confianza legítima no impide que el legislador, por razones de interés general, modifique las regulaciones sobre un determinado asunto.2 De este modo, no basta con invocar la existencia de una confianza legítima en relación con determinada regulación, para que se tenga como estructurado un cargo de inconstitucionalidad frente a las normas que modifican esa regulación, sino que es necesario, además, mostrar las razones por las cuales, en cada caso concreto, esa modificación es contraria a la Constitución.

Por otra parte, no obstante que el actor señala que, en determinados supuestos, las exenciones que se dejan sin efecto en las normas acusadas, han dado lugar a situaciones jurídicas consolidadas, no realiza planteamiento alguno de constitucionalidad en este frente, que fue el que se tuvo en cuenta en la Sentencia C-1114 de 2003 para declarar la exequibilidad de las normas que modificaban las exenciones que en la ley acusada se dejan sin efectos.

Por las anteriores consideraciones, la Corte habrá de inhibirse de realizar un pronunciamiento de fondo en relación con el artículo 5º de la Ley 863 de 2003, por ineptitud sustantiva de la demanda.

1. Examen de constitucionalidad del artículo 6º parcial de la Ley 863 de 2003

Transcripción de la norma demandada:

Artículo 6°. Renta líquida y sanción por activos omitidos o pasivos inexistentes. Adiciónase el Estatuto Tributario con el artículo 239-1 y modificase el artículo 649:

“Artículo 239-1. Renta líquida gravable por activos omitidos o pasivos inexistentes. Los contribuyentes podrán incluir como renta líquida gravable en la declaración de renta y complementarios o en las correcciones a que se refiere el artículo 588, el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en períodos no revisables, adicionando el correspondiente valor como renta líquida gravable y liquidando el respectivo impuesto, sin que se genere renta por diferencia patrimonial.

Cuando en desarrollo de las acciones de fiscalización, la Administración detecte pasivos inexistentes o activos omitidos por el contribuyente, el valor de los mismos constituirá renta líquida gravable en el período gravable objeto de revisión. El mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generará la sanción por inexactitud.

Cuando el contribuyente incluya activos omitidos o excluya pasivos inexistentes sin declararlos como renta líquida gravable, la Administración procederá a adicionar la renta líquida gravable por tales valores y aplicará la sanción por inexactitud."

"Artículo 649. Transitorio. Sanción por activos omitidos o pasivos inexistentes. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta que hubieren incluido pasivos inexistentes u omitido activos adquiridos en períodos no revisables o con declaración en firme, podrán incluir dichos activos y/o excluir los pasivos en la declaración inicial por el año gravable 2003, sin que se genere renta por diferencia patrimonial por tratarse de activos adquiridos en períodos anteriores no revisables. Lo anterior no se aplica a los inventarios, los cuales tributan a la tarifa general del impuesto sobre la renta.

La sanción por omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes de períodos anteriores, será autoliquidada por el mismo declarante en un valor único del cinco por ciento (5%) del valor de los activos omitidos o de los pasivos inexistentes, por cada año en que se haya disminuido el patrimonio, sin exceder del treinta por ciento (30%).

Para tener derecho al tratamiento anterior, el contribuyente deberá presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2003 dentro de los plazos establecidos por el Gobierno Nacional, incluyendo los activos o excluyendo los pasivos, liquidando la correspondiente sanción y cancelando la totalidad del saldo a pagar o suscribiendo el respectivo acuerdo de pago.

La preexistencia de los bienes se entenderá probada con la simple incorporación de los mismos en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, con la relación soporte que conserve el contribuyente. Teniendo en cuenta que se trata de bienes adquiridos con dos años o más de anterioridad, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se abstendrá de iniciar investigaciones cambiarias cuando los mismos estuvieren ubicados en el exterior, salvo que a la fecha de entrada en vigencia de esta ley ya se hubiere notificado pliego de cargos."

Normas constitucionales que se consideran infringidas: Preámbulo, artículos 1°, 13°, 95 numeral 9° y 363 de la Constitución Política.

2.1. Argumentos del demandante

Según el actor, esta norma contiene una amnistía tributaria disfrazada con el nombre de "Renta líquida y sanción por activos omitidos o pasivos inexistentes", con lo cual vulnera el deber de contribuir, según los conceptos de justicia y equidad que establece la Constitución Política.

Afirma el demandante que esta disposición concede dos amnistías:

– La primera al adicionar el artículo 239-1 del Estatuto Tributario para permitir que los

contribuyentes incluyan en su declaración de renta el valor de los activos omitidos o de los pasivos inexistentes originados en periodos no revisables, liquidando el respectivo impuesto, sin que se genere renta por diferencia patrimonial, ni se apliquen las sanciones por omisión de activos o por inclusión de pasivos inexistentes, y por inexactitud. Esa amnistía se convertiría en permanente, por cuanto estos sujetos sólo deben esperar a que el período gravable no sea susceptible de revisión para declararlos sin sanción de ninguna clase.

– La segunda amnistía correspondería a la norma transitoria que modifica el artículo 649 del Estatuto Tributario y consistiría en la posibilidad de incluir los activos no declarados o excluir los pasivos inexistentes en la declaración inicial del 2003 sin que se genere renta por diferencia patrimonial por tratarse de períodos no revisables, para lo cual basta con cancelar el 5% del valor del activo omitido o del pasivo inexistente por cada año en que se disminuyó el patrimonio, sin exceder del treinta por ciento (30%).

Así, advierte el demandante " ... al no configurarse la diferencia patrimonial, no hay impuestos a cargo ni sanción por inexactitud."

Con esta norma transitoria, a su juicio, desaparece el artículo 649 del Estatuto Tributario, lo que significa que cumplidos los efectos del artículo demandado, se establece una amnistía permanente a favor de los evasores de impuestos que no declaren activos o que incluyan pasivos inexistentes en sus declaraciones.

2.2. Intervenciones

2.2.1. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario se aparta de las conclusiones del demandante en lo relacionado con la adición del artículo 239-1 del Estatuto Tributario, pues considera que el artículo 6° de la Ley 863 de 2003, no contempla una amnistía sino más bien una presunción, "en el sentido de considerar que en todos los casos, los activos omitidos fueron adquiridos con rentas gravables no declaradas y con el malentendido acerca de que la inclusión de pasivos inexistentes en una declaración tienen la virtualidad de reducir la renta gravable en el mismo monto del pasivo inexistente declarado."

Tal artículo, por consiguiente, en opinión del Instituto, no obstante sus deficiencias técnicas, no resulta contrario a la Constitución.

Respecto del artículo 649 transitorio, indica que efectivamente la norma contempla una amnistía a favor de un grupo de contribuyentes que no puede ser premiado con la exoneración del pago del impuesto que legalmente corresponde a quien no justifica los incrementos de su patrimonio y con la disminución de sanciones por haber dejado de declarar activos que estaban obligados a incluir en la declaración tributaria atinente al año de su adquisición o por haber disminuido su patrimonio, base de renta presuntiva, con pasivos inexistentes.

Por ello, se considera que el artículo 649 transitorio entraña una amnistía que, por sus características y condiciones, resulta contraria a la Constitución.

2.2.2. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Señala el Ministerio que con anterioridad a la vigencia de la Ley 863 de 2003, el contribuyente que hubiera omitido activos o incluido pasivos inexistentes en su declaración tributaria, y se viera abocado a un procedimiento de fiscalización por diferencia patrimonial, podía incluir los respectivos valores en su declaración, liquidar el respectivo impuesto y pagar la sanción del 5% (sin que excediera el 30%).

En cambio, ahora, a partir de la declaración tributaria correspondiente al año 2004, el contribuyente que quiera incluir el valor de estos activos omitidos o de los valores inexistentes, puede hacerlo, pero como renta líquida gravable para la liquidación del respectivo impuesto, siempre que los activos omitidos y los pasivos inexistentes fueran originados en períodos no revisables por la Administración, sin incurrir en la sanción por inexactitud. Si estos valores, agrega, corresponde a períodos revisables por la Administración, el contribuyente tendrá que pagar además la sanción por inexactitud de las declaraciones correspondientes a esos años. Ahora, si el contribuyente no comprueba la existencia de estos activos omitidos o la inclusión de los pasivos inexistentes deberá liquidar su impuesto de acuerdo con las normas de comparación patrimonial establecidas en el artículo 236 del Estatuto Tributario.

Este esquema, indica, sigue la propuesta del Gobierno, en el sentido de apremiar a los contribuyentes a que normalicen y regularicen su relación con la Administración.

En relación con el artículo 649 transitorio, señala que establece un tratamiento transitorio para los contribuyentes por el año gravable 2003, que en esencia es el mismo que tenía el anterior artículo 649 del Estatuto Tributario, aunque con mayores restricciones, y que, como tal, no constituye una amnistía, sino una oportunidad para que el contribuyente normalice su situación con la Administración de Impuestos, antes de que entre a regir el régimen permanente, que es más gravoso.

2.2.3. Intervención de la Universidad del Rosario

La norma acusada da la oportunidad a los contribuyentes para que enmienden su declaración por medio de la adición de activos omitidos o sustracción de pasivos inexistentes originados en períodos no revisables, con el fin de ser incluidos dentro de la renta líquida gravable para luego aplicar la tarifa y obtener finalmente el impuesto, lo que redunda en beneficio para las arcas del fisco.

Se considera que no se alienta al contribuyente a la evasión, sino todo lo contrario, pues en caso de que éste no haga la respectiva enmienda, tales imprecisiones al momento de ser descubiertas por la Administración, no sólo constituirá renta líquida sino que generan la sanción por inexactitud. De ahí que los contribuyentes incumplidos o morosos no estarían cobijados por la amnistía. Lo anterior se confirma con el artículo 649 del Estatuto Tributario en el que, acorde con el artículo 239-1 Ibidem, se determina que aquellos contribuyentes acreedores de la sanción por omitir activos o incluir pasivos inexistentes de períodos anteriores tienen como monto máximo el 30% del valor de sus activos y/o pasivos, siempre que hayan presentado la declaración oportunamente.

2.2.4. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

La inclusión en la declaración de renta o en sus correcciones del valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en períodos no revisables no puede considerarse una amnistía, porque para que ésta tenga lugar el Estado debe conservar su facultad de revisión de las declaraciones tributarias, situación, que en este caso no se da, por cuanto la figura se predica en declaraciones que se encuentran en firme y sobre las cuales la Administración no puede ejercer su facultad fiscalizadora.

La norma le está dando al contribuyente la oportunidad para que declare y se auto sancione en las mismas condiciones en que lo hubiere hecho la Administración. Se trata, entonces, de un instrumento legal de lucha contra la evasión que incentiva al contribuyente para que demuestre su verdadera situación fiscal, con lo cual el Estado obtiene ingresos que permiten el sostenimiento del erario público.

Ahora bien, tal y como lo consagra la norma acusada, situación diferente se presenta cuando las declaraciones no se encuentren en firme y el Estado conserva la facultad fiscalizadora. En este caso, cuando se detecten pasivos inexistentes o activos omitidos, el valor de los mismos constituye renta líquida gravable en el periodo gravable objeto de revisión y su omisión genera sanción por inexactitud.

Esta facultad del Congreso, para establecer esta clase de incentivos tiene su fundamento en el numeral 11 del artículo 150. El desarrollo de dicha función implica el establecimiento de mecanismos legales dirigidos a buscar el efectivo recaudo de los tributos con el fin de que el Estado cuente con los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines.

2.2.5. Intervención de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia

Para la ANDI, no hay amnistía permanente por la omisión de activos o la inclusión de pasivos inexistentes, por cuanto si hay omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y ello es detectado por la DIAN, el valor de los activos omitidos o de los pasivos inexistentes incluidos constituye renta líquida gravable en el período objeto de revisión, y sin que pueda el contribuyente, como podía hacerlo antes, oponerse a dicha renta alegando la preexistencia de tales activos omitidos o pasivos inexistentes incluidos.

En otras palabras, se indica, la situación por la omisión de activos o la inclusión de pasivos inexistentes resulta más gravosa con la nueva legislación, en la medida en que el activo omitido o el pasivo inexistente incluido deviene en renta líquida.

2.2.6. Intervención del ciudadano Jhon Alirio Pinzón Pinzón

El ciudadano interviene para oponerse a los argumentos del demandante en relación con el artículo 239-1 del Estatuto Tributario.

Indica, en primer lugar, en relación con el artículo 239-1 del Estatuto Tributario, que la inclusión de los activos omitidos o la exclusión de los pasivos inexistentes en los períodos gravables no revisables, no establece una amnistía permanente para los evasores de impuestos, porque para esa clase de contribuyentes que por alguna razón no han denunciado correctamente sus activos o pasivos dentro de la sección de patrimonio de la declaración, el

legislador del año 2003 a través de la Ley 863 previó como sanción que el valor de esas partidas omitidas o indebidamente incluidas se tuviera como renta líquida gravable.

Respecto de la segunda amnistía a la que se refiere el actor, señala que la sanción del 5% del valor de los activos omitidos o pasivos inexistentes por cada año, únicamente deberá ser liquidada por el contribuyente en la declaración del año gravable 2003 y para los años fiscales siguientes, el mismo contribuyente deberá aplicar el artículo 239-1 del Estatuto Tributario y tomar el valor de los activos o los pasivos cuestionados como renta líquida gravable, con lo cual se reemplaza la sanción por omisión de activos o por pasivos inexistentes que hasta el año gravable 2002 existió en el Estatuto Tributario. Con ello, en su criterio, se protege el principio de confianza legítima, al conservar el tratamiento sancionatorio que se tuvo durante el año 2003.

2.3. Concepto del Procurador General de la Nación

Según la vista fiscal, el primer procedimiento para sanear el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en períodos no revisables para efectos de declaración y pago de impuesto de renta y complementarios consagrado en el artículo 6 de la Ley 863 de 2003 y que trata de la inclusión del artículo 239-1 al Estatuto Tributario, hace alusión a un procedimiento de saneamiento permanente, -que en la práctica se constituye en la modificación sustancial del artículo 649 del Estatuto Tributario-.

La reforma establece que los contribuyentes pueden incluir como renta líquida gravable en la declaración de renta y complementarios o en las correcciones a ésta, el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en períodos no revisables, adicionando el correspondiente valor como renta líquida gravable y liquidando el respectivo impuesto, sin que se genere renta por diferencia patrimonial.

A su juicio, tal disposición, resulta razonable y proporcionada pues permite el saneamiento tributario de los contribuyentes frente a la inoperancia administrativa, aplicando una ficción jurídica de justicia y equidad basada en darle al valor omitido el tratamiento directo de renta líquida gravable sin beneficio alguno que opere como depurador.

En virtud de lo anterior, se solicita la exequibilidad de la norma en cuestión, bajo el entendido que modifica el artículo 649 del Estatuto Tributario, debido a la inexequibilidad de este último como pasa a continuación a señalarse. Esta condición se explica debido a las remisiones normativas que al artículo 649 indicado hacen otras normas del estatuto Tributario (arts. 236, 709-1).

Señala que el segundo procedimiento para sanear el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en periodos no revisables para defectos de declaración y pago del impuesto de renta y complementarios, es el establecido en el artículo 649 del Estatuto Tributario modificado con vigencia transitoria. Señala que a diferencia de la anterior figura, en éste, la sanción no es de adición del correspondiente valor como renta líquida gravable, sino que se autoliquida por el declarante en un valor único del cinco por ciento (5%) del valor de los activos omitidos o de los pasivos inexistentes, por cada año en que se

haya disminuido el patrimonio sin exceder del treinta por ciento (30%).

Según criterio del Jefe del Ministerio Público, la anterior disposición, constituye una verdadera amnistía dado que frente a los procesos de saneamiento y sanción tributaria contemplados en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario, la sanción aquí contemplada no tiene relación con el impuesto de renta, la cual va en contra de los principios de justicia y equidad que inspiran los procedimientos permanentes y del deber general de tributar, amén que no es razonable ni proporcionada puesto que puede resultar irrisoria en relación con su par permanente (renta líquida gravable más sanción por inexactitud).

Por las razones anotadas, el Ministerio Público solicitará la inexequibilidad del artículo 469 del estatuto Tributario modificado.

2.4. Consideraciones de la Corte Constitucional

El artículo 6º de la Ley 863 de 2003 modifica dos acápites del Estatuto Tributario. Por una parte, el Capítulo VIII, que regula la renta gravable especial resultante de la comparación patrimonial, y, por otra, el acápite del Titulo III, sobre sanciones, específicamente, en la parte relativa a las sanciones relacionadas con las declaratorias tributarias.

Conforme al régimen anterior a la reforma, de acuerdo con el artículo 236 del Estatuto Tributario "[c]uando la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta resultare inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido del último período gravable y el patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, dicha diferencia se considera renta gravable, a menos que el contribuyente demuestre que el aumento patrimonial obedece a causas justificativas". A su vez, el artículo 649 del Estatuto Tributario disponía que cuando el contribuyente demostrase haber omitido activos o relacionado pasivos inexistentes en años anteriores, se imponía una sanción equivalente al cinco por ciento (5%) del valor en que se hubiese disminuido el patrimonio por cada año en que se comprobase la inexactitud, sin exceder del treinta por ciento (30%).

Ese régimen, que establece una presunción de renta por comparación de patrimonios, se había interpretado, en consonancia con lo dispuesto en el artículo 709-1 del E.T., de manera tal que, como lo sostiene en su intervención el Ministerio de Hacienda, la diferencia patrimonial podía explicarse por la inclusión de activos omitidos en declaraciones anteriores, evento en el cual procedía, exclusivamente, la sanción prevista en el artículo 649 E.T.

El artículo acusado al adicionar el artículo 239-1 al Estatuto Tributario y modificar el artículo 649 del mismo cuerpo normativo, se orienta a hacer una regulación integral de la materia.

En primer lugar, adiciona un artículo al capítulo sobre renta especial, para establecer que el contribuyente podrá declarar como renta líquida los activos omitidos o los pasivos inexistentes originados en periodos no revisables. Adicionalmente, dispone la norma que cuando tales activos o pasivos sean detectados por la Administración o incluidos o excluidos, según el caso, por el propio contribuyente, sin declararlos como renta líquida, serán tratados como renta líquida gravable y se aplicará la correspondiente sanción por inexactitud.

En segundo lugar la reforma sustituye por una disposición transitoria el régimen del artículo

649 del E.T. Dicho artículo, introducido por el artículo 49 de la Ley 49 de 1990, había establecido, como se señaló, una sanción especial por inexactitud para el evento en el que el contribuyente demostrase que había omitido activos o relacionado pasivos inexistentes.

Desde esa perspectiva integral, observa la Corte, que el artículo 239-1 lejos de establecer una amnistía, dispone un régimen más gravoso para el tratamiento de los activos omitidos o los pasivos inexistentes, en la medida en que los considera, en todo caso, como renta líquida gravable y los grava como tales, sin perjuicio de la sanción por inexactitud, cuando corresponda.

El estudio sobre la constitucionalidad del artículo 649 transitorio, plantea un problema previo, como quiera que su contenido normativo tenía una vigencia transitoria y, vencido el término en ella previsto, el mismo perdió vigor y dejó de producir efectos jurídicos, razón por la cual, por sustracción de materia, la Corte carecería de competencia para pronunciarse en torno a su constitucionalidad. Sin embargo, como se ha señalado en diversas oportunidades por esta Corporación, en virtud del principio de la 'perpetuatio jurisdictionis', la Corte conserva competencia, y su pronunciamiento sería relevante, para excluir, hacia el futuro, la adopción de medidas legislativas cuya inconstitucionalidad haya sido previamente advertida por la Corte. Adicionalmente, en este caso, además del contenido normativo propio de la disposición acusada, la misma tiene un efecto derogatorio cuyo carácter es permanente, puesto que suprime la previsión del anterior artículo 649 del Estatuto Tributario.

Observa la Corte que el análisis de constitucionalidad del artículo 649 transitorio del Estatuto Tributario no puede hacerse de manera aislada, al margen de lo previsto en el artículo 239-1 del mismo Estatuto, como quiera que el artículo 6º de la Ley 863 de 2003 introdujo en esta materia una reforma integral, por virtud de la cual se sustituye el sistema que contenía el anterior artículo 649 del Estatuto Tributario. Ese nuevo esquema, contiene un régimen general y permanente para el tratamiento de la omisión de activos o la inclusión de pasivos inexistentes, así como una previsión transitoria, orientada a permitir que antes de que entre a regir el nuevo esquema, los contribuyentes puedan regularizar su situación con el fisco. Como quiera que la medida transitoria se aplica a activos omitidos o a pasivos que se habrían generado en periodos no revisables, y que en la misma se dispone el pago de la correspondiente sanción, no encuentra la Corte que ella constituya una especie de amnistía tributaria, y la norma habrá de declararse exequible.

En consecuencia se declarará la exequibilidad, por los cargos estudiados del artículo 6º de la Ley 863 de 2003, en cuanto adicionó el artículo 239-1 y modificó el artículo 649 del Estatuto Tributario.

3. Examen de constitucionalidad del artículo 32 de la Ley 863 de 2003

Artículo 32. Prelación en la imputación del pago. Adiciónase el siguiente parágrafo transitorio al artículo 804 del Estatuto Tributario:

"Parágrafo Transitorio. Los pagos en efectivo que efectúen los contribuyentes, agentes de retención y responsables hasta el 30 de abril de 2004 en relación con deudas vencidas con anterioridad al 1º de enero de 2003, se imputarán de la siguiente forma: primero a los anticipos, impuestos o retenciones junto con la actualización por inflación a que haya lugar,

segundo a las sanciones y tercero a los intereses, siempre y cuando el pago cubra totalmente el valor de los anticipos, impuestos o retenciones del respectivo período.

Para la cancelación de las sanciones y de los intereses que queden pendientes, se otorgará una facilidad automática de pago sin necesidad de garantías, por el término de tres (3) años a partir del 1º de julio de 2004, pagaderos en seis cuotas semestrales iguales a más tardar el último día hábil de cada semestre calendario.

Para los deudores que se acojan a este orden de imputación transitorio de los pagos, los valores pendientes por concepto de intereses serán los causados hasta la fecha en que se realice el pago total del anticipo, impuesto, retenciones o actualización por inflación, y no se modificará por variaciones futuras de la tasa de interés moratorio.

Quienes tuvieren vigente un acuerdo de pago, podrán acogerse a lo dispuesto en este parágrafo transitorio, pagando el saldo de los impuestos, anticipos y retenciones pendientes en la forma aquí prevista y difiriendo el pago de las sanciones e intereses a los tres (3) años previstos en el mismo.

Las garantías y medidas preventivas que se hubieren tomado por estas obligaciones, los procesos coactivos y las denuncias penales formuladas, se levantarán, terminarán o retirarán, según el caso, inmediatamente se hayan pagado los impuestos, anticipos y retenciones. Lo anterior sin perjuicio de que ante el incumplimiento de cualquiera de las cuotas de dicha facilidad de pago, automáticamente la administración proceda al cobro coactivo del saldo total pendiente de cancelación."

Normas constitucionales que se consideran infringidas: Preámbulo, artículos 1°, 13°, 95 numeral 9° y 363 de la Constitución Política.

3.1. Argumentos del Demandante

Según el actor, esta norma al cambiar el orden de prelación en la imputación del pago concede una amnistía a los contribuyentes que se encuentran en mora del pago de sus obligaciones tributarias antes del primero de enero de 2003 y que paguen hasta abril 30 de 2004, toda vez que se imputa el pago primero a los anticipos, impuestos o retenciones junto con su actualización, segundo a las sanciones y tercero a los intereses; dando además facilidades de pago para cancelar las sanciones e intereses pendientes de pago para cancelar las sanciones e intereses pendientes de pago por tres años a partir de julio 1° de 2004.

A su juicio, es notoria la discriminación, pues el contribuyente cumplido debe pagar mayores intereses moratorios, mientras el moroso anterior al primero de enero de 2003 debe pagar menos intereses moratorios y cuenta con facilidad de pago.

3.2. Intervenciones

3.2.1. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Para el ministerio, el cotejo realizado por el actor omite tener en cuenta una serie de rasgos que diferencian a los contribuyentes que cumplen son sus obligaciones tributarias y los contribuyentes morosos.

Precisa que en este caso, no se puede predicar que se esté ante situaciones o circunstancias similares toda vez que los deudores cumplidos gozan de un tratamiento diferente al de los deudores morosos ya que éstos últimos están sujetos al pago de las sanciones e intereses ocasionados por la mora.

Afirma que al contribuyente incumplido no se le está condonando ninguna de las obligaciones causadas a favor del fisco, sino que se le está dando una facilidad para pagar lo que implica el corte del acrecentamiento de su deuda a favor de la Nación.

3.2.2. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Señala que el espíritu de la norma es buscar que el contribuyente responsable o agente retenedor moroso en deudas tributarias anteriores al 1° de enero de 2003 de una manera voluntaria y sin que medie desgaste administrativo, cancele el valor total del capital, es decir, el impuesto, anticipo o retención, modificando el artículo 804 del Estatuto Tributario.

Afirma que la concepción del parágrafo transitorio del artículo 32 de la Ley 863 de 2003, es incentivar al particular moroso en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Lo anterior tiene una justificación económica razonable y es el bajo cumplimiento voluntario que reportan los obligados a tributar, reflejado con un índice de evasión que supera el 30%, lo cual avoca al gobierno en colaboración armónica con el Congreso, a tomar medidas legislativas que conlleven al pago voluntario de las deudas tributarias.

Sostiene además, que la disposición legal acusada, no puede equiparar la situación en la que se encuentra un contribuyente cumplido, frente al que se encuentra en mora con el Estado, toda vez que el primero no presenta ningún tipo de problema que amerite solución legislativa, mientras que al segundo hay que incentivarlo para que cumpla sus obligaciones tributarias, luego no puede predicarse una violación del principio de igualdad.

3.2.3. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Para el Instituto Colombiano de Derecho Tributario la norma acusada no constituye una amnistía o un privilegio que exonere de pagar lo debido, sino que se trata de una facilidad de pago concedida de modo general y sin exigir ninguna garantía de la misma naturaleza de las especiales y con garantía de las que trata la disposición permanente del artículo 814 del Estatuto Tributario.

Señala, por otra parte, que la disposición no contraviene el principio de igualdad, pues, en la medida en que la finalidad de recaudo que se propone es legítima y el medio es adecuado para ello, tiene razón objetiva y suficiente para justificar el trato tributario diferente, como lo exige la jurisprudencia constitucional.

3.2.4. Intervención de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia

Además de no ser equivalente a una amnistía, indica que el parágrafo transitorio no vulnera el principio de equidad, pues es una norma proporcional a los hechos que le sirven de causa y se adecuada a los fines constitucionales.

3.2.5. Intervención de la Universidad del Rosario

La norma demandada se ajusta plenamente a la Constitución, toda vez que frente a la apremiante situación económica que atraviesa el país, deben buscarse mecanismos que permitan la sostenibilidad y equilibrio fiscal en Colombia. De ahí que las leyes deben entronizarse con la realidad y por tanto, prever hipótesis, como las que en este caso, han de permitir recuperación de los créditos que a su favor tenga el fisco.

Con esta disposición, indica, el Estado espera recaudar una suma mayor a 0.35 billones, lo que equivale al 15% de lo que equivale al 15% de lo que debe cobrar la cartera de la DIAN que actualmente asciende a 2.3 billones de pesos; Así mismo, destaca, se permite a los contribuyentes morosos un alivio en el pago de sus deudas que de ninguna manera están condonadas, ni ello implica que se otorguen mayores privilegios a un contribuyente incumplido que a uno cumplido.

3.2.6. Intervención del ciudadano Jhon Alirio Pinzón Pinzón

El ciudadano Jhon Alirio Pinzón Pinzón intervino en la presente causa, para coadyuvar la demanda. En esencia, expresa que el artículo demandado genera situaciones de desigualdad en el tratamiento tributario de los pagos de los anticipos, impuestos y retenciones, de acuerdo con la relación que acompaña.

Adicionalmente, indica que el artículo 32 de las Ley 863 de 2003 condona de las variaciones que pueda tener la tasa de interés moratorio a los deudores que se acojan al beneficio transitorio de tal artículo, ventaja que no gozarán los contribuyentes, responsables o retenedores que no se acojan al mismo o que llegaren a ser morosos con posterioridad al 30 de abril de 2004, frente a los cuales se les aplicará el interés moratorio que surja de la determinación prevista en el artículo 635 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 56 de la Ley 863 de 2003.

3.3. Concepto del Procurador General de la Nación

La Vista Fiscal reitera el concepto emitido en el expediente D-5048 y conforme al cual debe declararse la exequibilidad de la disposición demandada.

3.4. Consideraciones de la Corte Constitucional

Cosa juzgada constitucional

La Corte Constitucional, mediante Sentencia C-823 de 2004, decidió “Declarar exequible, por los cargos examinados en la presente providencia, el artículo 32 de la Ley 863 de 2003, “por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas.”

En esa sentencia la Corte examinó la constitucionalidad del artículo acusado, frente a, entre otros cargos, el referente a la consagración de una amnistía tributaria, que es el mismo que esgrime el actor en el presente proceso. Por consiguiente, en relación con el artículo

demandado ha operado el fenómeno de la cosa juzgada constitucional y la Corte habrá de estarse a lo resuelto en la Sentencia C-823 de 2004.

Observa la Corte, por otra parte, que el ciudadano John Alirio Pinzón Pinzón intervino en este proceso para coadyuvar la demanda en relación con este artículo y que al efecto presentó una serie de consideraciones que configuran un cargo distinto al propuesto por el demandante. Sin embargo, tal como se expresó por el interviniente, tales consideraciones, son las mismas que como demandante presentó en la demanda que se radicó como D-5048 y a la que corresponde la Sentencia C-823 de 2004, razón por la cual la Corte se abstiene de emitir pronunciamiento adicional en relación con las mismas.

Transcripción de las normas demandadas, en la que se ha subrayado el aparte demandado:

Artículo 3°. Pagos a Paraísos Fiscales. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

"Artículo 124-2. Pagos a Paraísos Fiscales. No serán constitutivos de costo o deducción los pagos o abonos en cuenta que se realicen a personas naturales, personas jurídicas o a cualquier otro tipo de entidad que se encuentre constituida, localizada o en funcionamiento en paraísos fiscales, que hayan sido calificados como tales por el Gobierno colombiano, salvo que se haya efectuado la retención en la fuente por concepto de Impuesto sobre la Renta y Remesas.

Este tratamiento no les será aplicable a los pagos o abonos en cuenta que se realicen con ocasión de operaciones financieras registradas ante el Banco de la República."

Artículo 9°. Tarifas de retención para rentas de capital y de trabajo. Adiciónase el artículo 408 del Estatuto Tributario con el siguiente parágrafo, el cual quedará así:

"Parágrafo. Los pagos o abonos en cuenta por cualquier concepto que constituyan ingreso gravado para su beneficiario y este sea residente o se encuentre constituido, localizado o en funcionamiento en paraísos fiscales, que hayan sido calificados como tales por el Gobierno colombiano, se someterán a retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta y ganancia ocasional a la tarifa del treinta y cinco por ciento (35%), sin perjuicio de la aplicación de la retención en la fuente por concepto de impuesto de remesas, a la tarifa del siete por ciento (7%), salvo lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 3° de la presente ley."

Normas constitucionales que se consideran infringidas: artículo 150-1, 189-11 y 338 de la Constitución Política.

4.1. Argumentos del Demandante

Según el actor, la expresión "por el gobierno colombiano" contenida en los artículos 3° y 9° de la Ley 863 de 2003, que adicionaron el artículo 124-2 y el artículo 408 del Estatuto Tributario vulnera el principio de legalidad de las normas tributarias, la cláusula general de competencia del legislador e implica una deslegalización de las normas tributarias.

Indica que las citadas disposiciones delegan al Gobierno Nacional la calificación de los

paraísos fiscales para efectos de la no aceptación de costos y deducciones por pagos o abonos en cuenta a residentes domiciliados en ellos y para fines de retención en la fuente, quedando, entonces en poder del ejecutivo la determinación de los elementos del tributo, facultad que le corresponde ejercer al legislador.

A juicio del actor, el legislador no fijó los parámetros de clasificación de los paraísos fiscales para efectos de los artículos 3° y 9° de la Ley 863 de 2003 que adicionaron el artículo 124-2 y un parágrafo del artículo 408 del Estatuto Tributario, toda vez que los criterios previstos en el artículo 43 de la citada ley, están consagrados para efectos de la presunción en las operaciones entre vinculados para determinar los precios de transferencia, materia diferente de la que regula la no deducción de costos y deducciones y la retención en al fuente. De ahí que, no se pueda reglamentar los artículos acusados con los criterios consignados en el artículo 43, porque con ello se violaría el artículo 189 numeral 11 de la Constitución.

4.2. Intervenciones

4.2.1. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Indica que el artículo 43 de la Ley 863 de 2003, es de carácter general y rige para todos aquellos casos en que la ley previó la determinación de los paraísos fiscales por el Gobierno Nacional mediante reglamento.

Efectivamente la incorporación de una norma general sobre paraísos fiscales dentro de un capítulo especial relativo a precios de transferencia denota falta de tecnicismo al legislar, pero no por esa sola circunstancia los criterios señalados se tornan especiales y exclusivos para efectos de precios de transferencia, porque ello significaría establecer tantos grupos de paraísos fiscales cuantas veces la ley los mencione.

Así las cosas, se hace necesario extender al artículo 43 precitado, el estudio de constitucionalidad de la expresión demandada en los artículos 3 y 9, con el fin de establecer, en primer lugar, si la delegación al Gobierno Colombiano para determinar los paraísos fiscales se ajusta a los mandatos superiores sobre legalidad y reserva de ley tributaria y, en segundo lugar, si válido este supuesto, los parámetros establecidos por el legislador salvaguardan o no la reserva legal imperante en materia de tributos.

Frente al primer punto, el instituto guarda reparos sobre la constitucionalidad de la delegación para que el Gobierno clasifique los paraísos fiscales. Reitera los comentarios dirigidos al Congreso de la República al referirse al Proyecto de lo que es hoy la Ley 863 de 2003, en cuanto que implantar esta medida “a pesar del aval de la Corte Constitucional, no consulta el artículo 338 de la Constitución. Esta disposición establece que el legislador tiene que establecer directamente todos los elementos de la obligación tributaria, lo cual no sucede cuando se delega en el gobierno la elaboración de listas de paraísos fiscales, así sea con base en unos pretendidos “parámetros Objetivos” (ICDT, Comentarios al Proyecto de Ley 155 de 2003, 2 de diciembre de 2003).

En relación, con el segundo punto, señala que como el legislador delegó en el Gobierno Nacional la calificación de los paraísos fiscales con las incidencias señaladas en los artículos 3 y 9 de la Ley 863, al tiempo que el artículo 43 consagró los criterios a los cuales debe

sujetarse el Gobierno, el Instituto reitera los comentarios hechos al Congreso de la República sobre ésta última disposición y que se dirigen a señalar la ambigüedad y la carencia de objetividad de los parámetros señalados por el legislador para propósitos de la delegación dada al Gobierno Nacional, lo que se traduce en la vulneración del principio de certeza que debe regir en las disposiciones legales.

4.2.2. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Para el ministerio, el cargo de inconstitucionalidad que alega el actor se dirige a que en las normas acusadas el legislador no estableció los criterios que debe seguir el Gobierno Nacional para el señalamiento de los países que son paraísos fiscales.

Lo anterior, se considera va en contravía de cualquier racionalidad lógica de la actuación desplegada por el legislador, por cuanto él mismo está estableciendo los parámetros objetivos para que el Gobierno establezca cuales países serán considerados paraísos fiscales y cuales no, con la obligación de mantener actualizada la lista. Parámetros que no deben ser repetidos cada vez que se indique la aplicación de la lista, pues ello vulneraría el principio de eficiencia de las actuaciones administrativas.

Indica que el artículo 43 obviamente no establece cuáles son las normas para las cuales este artículo será válido y para cuales no. Se presume que cada vez que la legislación se refiera a los "paraísos fiscales señalados por el Gobierno Nacional" está haciendo referencia al reglamento que expida el gobierno de conformidad con el artículo 43 precitado.

4.2.3. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Resulta equivocada la afirmación del demandante, al señalar que el legislador no estableció los parámetros para que el Gobierno Nacional pudiera calificar los paraísos fiscales, pues precisamente el legislador mediante la Ley 863 de 2003, en el artículo 43, acogiendo los planteamientos que hiciera la Corte Constitucional al declarar inexequible el artículo 82 de la Ley 788 de 2002, determinó cuales son los parámetros y criterios que debe seguir el Gobierno Nacional para determinar los paraísos fiscales.

4.2.4. Intervención de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia

En la Ley 863 de 2003, en el artículo 43, el Congreso acogió íntegramente los planteamientos expuestos por la Corte Constitucional, en la sentencia citada, toda vez que señaló con claridad cuáles son los parámetros que debe tener en cuenta el Gobierno al momento de hacer la determinación de los paraísos fiscales, los cuales aplican para todos los efectos tributarios.

Pretender, como lo hace el actor, que los artículos 3° y 9° de la Ley 863 de 2003 señalen los criterios para que el Gobierno determine los paraísos fiscales, no solamente ignora el principio de interpretación sistemática de la ley, sino que también lesiona el principio de certeza tributaria, porque permitiría diversas acepciones de la expresión paraíso fiscal.

4.3. Concepto del Procurador General de la Nación

En primer lugar señala que como el legislador estableció en el artículo 43 de la Ley 863 de 2003 los criterios para que el Gobierno Nacional determine los paraísos fiscales, y lo que se decida en relación con los artículos 3° y 9° demandados afecta éste artículo, se solicita integrar la unidad normativa.

El Jefe del Ministerio Público, después de analizar el artículo 43 de la Ley 863 de 2003, indica que se deja en manos del Gobierno Nacional sin razones técnicas de fondo que obedezcan a variables económicas, la determinación del hecho generador y la base gravable del impuesto de renta y complementarios, asuntos tributarios cuya determinación objetiva, clara y segura debe estar en cabeza del legislador.

Destaca que dicha competencia reglamentaria asignada, resulta muy subjetiva y contraria a la seguridad jurídica, porque se deja en manos del Gobierno Nacional establecer criterios, como por ejemplo cuando se presenta inexistencia o tipos nominales sobre la renta; o carencia de efectivo intercambio de información o de existencia de normas legales o prácticas administrativas que lo limiten; falta de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo; o la ausencia de requerimiento para el ejercicio de actividades económicas reales o la facilidad de aceptación de entidades privadas sin presencia local sustantiva. Además, indica, el Gobierno Nacional puede actualizar el listado de paraísos fiscales cuando lo considere pertinente, o no atribuir tal calidad a países que se encuentren dentro de los criterios señalados.

Más onerosa, señala, resulta la presunción legal de operaciones entre vinculados económicos y partes relacionadas en materia de impuesto de renta entre residentes o domiciliados en Colombia y similares de los paraísos fiscales, tanto por la dificultad probatoria en si misma considerada como porque el ejecutivo es quien en últimas decide tener o no en cuenta el acervo probatorio allegado.

Estos problemas, señala, se deben encarar vía tratados internacionales o directamente por el legislador señalando expresamente en cada momento histórico los países que se consideran paraísos fiscales con el fin de que las relaciones tributarias derivadas de operaciones comerciales con estos se realicen de la manera más clara, cierta y segura.

Por las anteriores razones la Vista Fiscal solicita que se declaren inexequibles los artículos analizados que tratan de la determinación de paraísos fiscales por el Gobierno Nacional mediante reglamento.

4.4. Consideraciones de la Corte Constitucional

El cuestionamiento que el actor plantea frente a las disposiciones acusadas tiene dos fundamentos:

Por un lado, en criterio del accionante, el artículo 43 de la Ley 863 de 2003, que estableció los criterios que deberá tener el Gobierno Nacional para determinar los paraísos fiscales, lo hace en relación con los precios de transferencia, y no puede aplicarse para la determinación de tales paraísos que habrá de hacerse a efectos de lo dispuesto en las normas acusadas.

Por otro lado, considera el actor que resulta contrario al principio de legalidad tributaria que se delegue en el gobierno, sin parámetro legal de referencia, la calificación de los Estados que se considerarán como paraísos fiscales a efectos de lo dispuesto en las normas acusadas, en la medida en que ello conlleva una deslegalización de aspectos del tributo que de acuerdo con la Constitución deben ser fijados directamente por el legislador.

4.4.1. Observa la Corte, en primer lugar, que el demandante parte de un supuesto equivocado, cual es suponer que los criterios fijados en el artículo 43 de la Ley 683 de 2003 no resultan aplicables como parámetros legislativos de referencia para la calificación de los paraísos fiscales a los que se refieren los artículos demandados. Hace notar la Corte que las disposiciones demandadas remiten a los paraísos fiscales que hayan sido calificados como tales por el Gobierno colombiano y que el artículo 43 de la Ley 683 de 2003, no obstante haber adicionado un artículo al Capítulo XI del Estatuto Tributario, que versa sobre precios de transferencia, contiene una previsión de alcance general, en cuanto que expresa que los paraísos fiscales serán determinados por el Gobierno Nacional mediante reglamento, con base en el cumplimiento del primero y uno cualquiera de los demás criterios que se señalan en la propia norma.

De este modo, es claro que resulta equivocado afirmar, como lo hace el actor, que el legislador no estableció los parámetros para que el Gobierno colombiano pudiera calificar los paraísos fiscales para efectos de la no aceptación de costos o de deducciones o de establecimiento de la retención en la fuente en el impuesto de renta y en el impuesto de remesas. Así, esta primera dimensión del cargo conduce a la declaratoria de la ineptitud del mismo, debido a que se fundamenta en un supuesto fáctico equivocado. El juicio de constitucionalidad que se propone remite a establecer si resulta conforme con la Constitución o no, que se faculte al gobierno para hacer la determinación de los paraísos fiscales para efectos tributarios sin que el legislador haya fijado los criterios a los que debería sujetarse el gobierno para ello. El problema así planteado se queda sin piso cuando, como acontece en el presente caso, se establece que la ley sí ha establecido los criterios a partir de los cuales el Gobierno debe hacer la determinación de los paraísos fiscales.

4.4.2. Por otra parte, el actor cuestiona las normas acusadas porque considera que infringen el principio de legalidad tributaria, en la medida en que se delega en el gobierno la determinación de los paraísos fiscales, lo cual, a su vez, incide sobre los elementos esenciales de los tributos a los que ellas se refieren.

Sobre esta materia, la Corte, en la Sentencia C-690 de 2003 señaló, en relación con disposiciones cuyo contenido normativo, en lo relevante, es el mismo que el de las que ahora han sido demandadas, que en las hipótesis en ellas previstas no resulta, per se, contraria a la Constitución la remisión al gobierno para la elaboración de los listados de las jurisdicciones que se consideren como paraísos fiscales.

La Corte fundó su pronunciamiento en dos consideraciones fundamentales: Por una parte, expresó que, en materia tributaria, no resulta inconstitucional la remisión al reglamento para la determinación de ciertos aspectos del tributo, cuando no resulte posible que tal determinación se haga en la propia ley. Precisó la Corte que el análisis en torno a la posibilidad legislativa para hacer tal determinación debía hacerse en concreto, con criterios

de razonabilidad, en función de los objetivos de la norma. Y encontró que resultaba razonable, en principio, "… que el legislador remita a la Administración para el señalamiento de las jurisdicciones que deban considerarse como paraísos fiscales para los efectos contemplados en la ley, confiriéndole, incluso, un cierto margen de discrecionalidad."

Precisó la Corte que, sin embargo, "… en la medida en que tal remisión afecte de manera directa los elementos de un tributo, materia que es objeto de estricta reserva de ley, el examen acerca de la imposibilidad legislativa para hacer la correspondiente determinación debe ser también estricto y lo mismo se predica del margen de discrecionalidad que resulta constitucionalmente tolerable."

Agregó la Corte, en desarrollo que es así mismo aplicable al caso que ahora es objeto de consideración, que "… las disposiciones acusadas producen una directa afectación de los elementos del tributo, porque de la calificación de paraísos fiscales que el Gobierno haga de determinadas jurisdicciones, se deriva una afectación inmediata, o bien de la base gravable, en las operaciones que se realicen con entidades que se encuentren constituidas, localizadas o en funcionamiento en tales jurisdicciones, por efecto de la exclusión de los costos y las deducciones, o bien de la tarifa, en la medida en que la misma cambia para efectos de la retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta y ganancia ocasional y de impuesto de remesas."

Concluyó la Corte, que las anteriores consideraciones, sumadas al hecho de que el concepto de paraísos fiscales no tiene una significación unívoca en la ciencia económica, hacían imperativo que la habilitación al gobierno para elaborar los listados de paraísos fiscales para efectos tributarios estuviese precedida de una fijación legal de los criterios que debería aplicar el gobierno para la elaboración de los mismos.

En consecuencia, declaró la inexequibilidad de las disposiciones demandadas por cuanto la ley no había señalado parámetro alguno para la determinación por el gobierno del concepto de paraíso fiscal.

En la presente oportunidad, la propia Ley 683 de 2003, en su artículo 43, estableció los criterios que deberá tener en cuenta el Gobierno Nacional para determinar, mediante reglamento, los paraísos fiscales.

De este modo, como quiera que de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, no resulta contrario a la Constitución que la ley habilite al gobierno para la determinación de los paraísos fiscales, siempre y cuando el propio legislador haya fijado los criterios que habrán de tenerse en cuenta para el efecto, y dado que la propia Ley 683 de 2003 fijó tales criterios, no resultan de recibo los cargos presentados por el actor contra los artículos 3 y 9 de la Ley 683 de 2003 y los mismos habrán de declararse exequibles en relación con los cargos examinados.

Debe señalarse, finalmente, que el señor Procurador General de la Nación considera en su concepto, que la Corte debe en este caso integrar la unidad normativa para incorporar en su pronunciamiento una decisión en torno a la constitucionalidad o no del artículo 43 de la Ley

683 de 2003, que fija los criterios que deberá tener en cuenta el gobierno para la determinación de los paraísos fiscales. Sin embargo, estima la Corte que no procede en este caso hacer la integración propuesta, por cuanto el artículo 43 de la Ley 683 de 2003 no ha sido demandado y el análisis de constitucionalidad que en relación con el mismo habría de hacer la Corte, versaría, exclusivamente, sobre esa disposición, en relación con la cual no se formularon cargos en la demanda, ni se ha conformado en debida forma el debate de constitucionalidad. Hace notar la Corte que la unidad normativa que se propone no resulta imprescindible para resolver el problema de constitucionalidad planteado por el actor, y, por consiguiente, resultaría contrario al debido proceso constitucional que la Corte se pronunciara ex officio sobre una norma que no ha sido demandada.

Si bien es cierto que una eventual inconstitucionalidad del artículo 43 de la Ley 683 de 2003 traería por consecuencia la inconstitucionalidad, también, de los artículos demandados, debe tenerse en cuenta que ese efecto sería el resultado de un debate jurídico que no se ha planteado en el presente caso y que, como se ha señalado, versa, exclusivamente, sobre una disposición no demandada. Para que la Corte pudiera pronunciarse habría sido necesario que el demandante hubiese incluido en su demanda el mencionado artículo 43, o que, al menos, hubiese fundamentado los cargos en consideraciones sobre la insuficiencia de los criterios allí fijados, lo que habría abierto la controversia en torno a su constitucionalidad, circunstancia que hubiese permitido integrar la unidad normativa. Pero no habiéndose planteado una controversia constitucional en torno a esa norma y no siendo el pronunciamiento de la Corte en relación con la misma imprescindible para resolver el asunto que le fue propuesto, carece la Corporación de competencia para pronunciarse sobre su constitucionalidad.

5. Examen de constitucionalidad del artículo 17 de la Ley 863 de 2003

Transcripción de la norma demandada:

Artículo 17. Modifícase el Capítulo V del Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario, con los siguientes artículos:

Artículo 292. Impuesto al patrimonio. Por los años gravables 2004, 2005 y 2006, créase el Impuesto al Patrimonio a cargo de las personas jurídicas y naturales, contribuyentes declarantes del Impuesto sobre la Renta. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado.

Artículo 293. Hecho generador. El impuesto a que se refiere el artículo anterior se genera anualmente por la posesión de riqueza a 1º de enero de cada año gravable cuyo valor sea superior a tres mil millones de pesos ($3.000.000.000) (valor año base 2004).

Artículo 294. Causación. El Impuesto al Patrimonio se causa en el primer día del respectivo ejercicio gravable.

Artículo 295. Base gravable. La base imponible del Impuesto al Patrimonio está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1º de enero de cada año gravable, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades

nacionales, así como los primeros doscientos millones de pesos ($200.000.000) (valor año base 2003) del valor de la casa o apartamento de habitación.

Artículo 296. Tarifa. La tarifa del Impuesto al Patrimonio es del cero punto tres por ciento (0.3%) de la base gravable establecida de conformidad con el artículo anterior.

Artículo 297. Entidades no sujetas al Impuesto al Patrimonio. No están obligadas a pagar el Impuesto al Patrimonio creado mediante la presente ley, las entidades a las que se refiere el numeral 1 del artículo 19, así como las relacionadas en los artículos 22, 23, 23-1 y 23-2 del Estatuto Tributario. Tampoco están sujetas al pago del impuesto las entidades que se encuentren en liquidación, concordato o que hayan suscrito acuerdo de reestructuración de conformidad con lo previsto en la Ley 550 de 1999.

Artículo 298. Declaración y pago. El Impuesto al Patrimonio deberá liquidarse en el formulario oficial que para el efecto prescriba la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y presentarse con pago en los bancos y demás entidades autorizadas para recaudar ubicados en la jurisdicción de la Administración de Impuestos y Aduanas o de Impuestos Nacionales, que corresponda al domicilio del sujeto pasivo de este impuesto, dentro de los plazos que para tal efecto reglamente el Gobierno Nacional.

Artículo 298-1. Contenido de la Declaración del Impuesto al Patrimonio. La Declaración del Impuesto al Patrimonio deberá presentarse anualmente en el formulario que para el efecto señale la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y deberá contener:

1. La información necesaria para la identificación y ubicación del contribuyente.

2. La discriminación de los factores necesarios para determinar las bases gravables del Impuesto al Patrimonio.

3. La liquidación privada del Impuesto al Patrimonio.

4. La firma de quien cumpla el deber formal de declarar.

5. La firma del revisor fiscal cuando se trate de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener revisor fiscal.

Los demás contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad deberán presentar la declaración del Impuesto al Patrimonio firmada por contador público, vinculado o no laboralmente a la empresa, cuando a ello estuvieren obligados respecto de la declaración del Impuesto sobre la Renta.

Artículo 298-2. Administración y control del Impuesto al Patrimonio. Corresponde a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, la administración del Impuesto al Patrimonio que se crea mediante la presente ley, conforme a las facultades y procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para la investigación, determinación, control, discusión y cobro. La DIAN queda facultada para aplicar las sanciones consagradas en este estatuto que sean compatibles con la naturaleza del impuesto. Los intereses moratorios y las sanciones por extemporaneidad, corrección, inexactitud serán las establecidas en este

estatuto para las declaraciones tributarias.

El valor de la sanción por no declarar se reducirá a la mitad si el responsable declara y paga la totalidad del impuesto y la sanción reducida dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación de aforo.

Artículo 298-3. No deducibilidad del impuesto. En ningún caso el valor cancelado por concepto del Impuesto al Patrimonio será deducible o descontable en el Impuesto sobre la Renta, ni podrá ser compensado con otros impuestos.

Normas constitucionales que se consideran infringidas: Artículos 2°, 3°, 15°, 29°, 95° numeral 9), 152° literal a), 153°, 338 y 363 de la Constitución Política.

5.1. Argumentos del Demandante

Según el demandante, las normas referentes al impuesto del patrimonio deben hacer parte de una ley estatutaria, toda vez que regulan el deber fundamental de contribuir, así como el derecho fundamental al debido proceso tributario.

De acuerdo con los argumentos expuestos por el actor, las normas demandadas crean el impuesto al patrimonio y regulan en forma íntegra, estructural y completa los elementos esenciales de la obligación tributaria (artículos 292, 293, 294, 295, 596, y 297 del Estatuto Tributario, modificados por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003), al tiempo que regulan el debido proceso y los procedimientos y recursos para la protección del deber fundamental de contribuir (artículos 298, 298-1, 298-2 y 298-3 del Estatuto Tributario, modificados por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003), de ahí que se entiendan vulnerados los artículos 2, 3, 15, 29, 95 numeral 9º, 152 literal a), 153, 338 y 363 de la Constitución Política.

Para fundamentar el cargo, el demandante señala que de distintas disposiciones constitucionales, empezando por el preámbulo y los artículos 2º, sobre fines esenciales del Estado, y 95, numeral 2º, sobre solidaridad social, se deriva el carácter de fundamental del deber de contribuir contenido en el artículo 95 numeral 9º. Por tal razón, sostiene, tal deber, de acuerdo con lo dispuesto en el literal a) del artículo 152, debe ser regulado mediante ley estatutaria. Ese carácter de fundamental del deber de contribuir se afianza, también, en su concepto, en el artículo 363 de la Constitución, en cuanto que consagra los conceptos de justicia, equidad, eficiencia y progresividad en materia tributaria, y en los artículos 3 y 338, en cuanto que el deber de contribuir corresponde a un ejercicio del poder público y de la soberanía popular.

A reglón seguido, el demandante presenta, para cada uno de los artículos demandados, una serie de consideraciones orientadas a mostrar que, en cuanto que inciden sobre los elementos de la obligación tributaria -sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa-, así como sobre el debido proceso tributario, hacen parte del núcleo del deber fundamental de contribuir y por consiguiente debieron haber sido tramitados mediante el procedimiento previsto para las leyes estatutarias.

5.2. Intervenciones

5.2.1. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Según el ministerio, conforme a los artículos 150 numeral 12 y 338 de la Constitución Política, la regulación de la cuestión tributaria debe expedirse por el Congreso mediante una ley ordinaria. Por ello, tales asuntos no aparecen comprendidos ni en artículo 151, sobre temáticas taxativas que deben ser tramitadas como ley orgánica, ni en el 152 sobre leyes estatutarias. Así las cosas, destaca que la reglamentación del impuesto al patrimonio debe tramitarse por el procedimiento ordinario y no de acuerdo con un especial como lo sugiere el actor.

5.2.2. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Afirma el interviniente que para la expedición de las normas tributarias debe seguirse el trámite ordinario previsto en la Carta Política, pues se trata de leyes ordinarias dictadas por el Congreso de la República en virtud de lo dispuesto en el numeral 20 del artículo 150 Superior.

5.2.3. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario advierte desde el punto de vista formal que la competencia para establecer impuestos se la atribuyó la Constitución al Congreso para ejercerla mediante la expedición de las leyes ordinarias. Ello se desprende del hecho de estar específicamente mencionada en el listado de funciones enumeradas en el artículo 150 cuando dice que le corresponde al Congreso hacer las leyes y ejercer por medio de ellas la función de "[e]stablecer las rentas nacionales ..." numeral 11°. Se ha entendido que esta referencia a "leyes" sin calificativo alguno, comprende las comúnmente conocidas como leyes ordinarias para distinguirlas de las especiales, como son las orgánicas y las estatutarias, reguladas por los artículos 151 y 152 Superiores.

Reitera lo anterior, el hecho de que la materia impositiva está también sujeta al artículo 154° Superior que le atribuye la iniciativa al Gobierno Nacional, al igual que para decretar exenciones de impuestos y la iniciación de su trámite en la Cámara de Representantes.

Se trata pues de una competencia claramente radicada en el Congreso para ejercerla mediante leyes ordinarias, que se ratifica en el artículo 338 al consagrar que la ley, sin calificativo alguno, debe fijar directamente los elementos esenciales del tributo.

No obstante que, en opinión de la mayoría de los miembros del Instituto, el deber de contribuir con los gastos del Estado, es "... un deber fundamental que tiene su fuente en el artículo 95-9 de la Constitución Nacional y cuyos aspectos esenciales deben ser objeto de una ley estatuaria para que se garanticen los postulados de justicia y de equidad, además de los otros consagrados en la Constitución", el núcleo esencial que puede atribuírsele a tal deber de contribuir "... consiste en que debe ceñirse estrictamente a lo que disponga la ley y la protección para el contribuyente está en las limitaciones de forma y de fondo que le impone la Constitución a la formación y contenido de las leyes de impuestos."

5.2.4. Intervención de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia

Para la ANDI, la noción de reserva de ley estatutaria es de interpretación restrictiva, de tal

suerte que no todo deber, conducta o comportamiento de carácter público exigible por la ley a la persona o al ciudadano, y que afecte, en consecuencia, la esfera de su libertad, requiere de una ley estatuaria para que su consagración esté de acuerdo con las prescripciones constitucionales. Sostener lo contrario, señala, sería dejar sin contenido a las leyes ordinarias.

Sostiene que de conformidad con las reglas especiales fijadas por la Constitución y por la interpretación que de ella ha efectuado la Corte, se tiene que la nota característica de las obligaciones tributarias es la representatividad de las mismas, sin que por ello la forma legal requiera de especialidad estatutaria.

5.2.5. Intervención de la Universidad del Rosario

Se considera que en el caso en concreto, no debe emplearse el sistema excepcional de la ley estatutaria para especificar todos los elementos integrantes del impuesto al patrimonio, junto con sus respectivas normas procesales, pues asumir una posición diferente implicaría desnaturalizar la finalidad y el carácter especial de la ley estatutaria.

5.3. Concepto del Procurador General de la Nación

En concepto del señor Procurador General de la Nación, en el caso de las obligaciones tributarias si bien éstas obedecen al principio de solidaridad, no se pueden reputar como fundamentales, pues su cumplimiento depende de las contingencias económicas, que varía tanto histórica, social o antropológicamente. Por el contrario, los derechos y deberes fundamentales se reputan así, porque precisamente su cumplimiento se garantiza en su condición de tales, independientemente de las circunstancias externas contingentes.

En relación con el debido proceso indica que es muy diferente que el legislador trate el tema en sí mismo considerado como concepción de Estado que opere en todo el contexto jurídico, a que en su desempeño cumpla con el deber de garantizar la aplicación del debido proceso frente a toda clase de actuaciones, la cual incluye las tributarias, pues le corresponde garantizar la efectividad de tal derecho como fin esencial del Estado.

De conformidad con lo anterior, la Vista Fiscal, sostiene que la potestad del legislador en materia tributaria obra de manera ordinaria para no limitar o vaciar su competencia y por ende, el principio democrático tan caro a lo contributivo.

5.4. Consideraciones de la Corte

En relación con el conjunto de disposiciones del Estatuto Tributario, modificadas por el artículo 17 de la Ley 683 de 2003 que desarrollan el impuesto al patrimonio, el actor plantea, al amparo de lo dispuesto en el artículo 152 literal a) de la Constitución, que como quiera que, en cada caso concreto, las disposiciones demandadas, o desarrollan el deber fundamental de contribuir o el derecho fundamental al debido proceso tributario, las mismas debieron ser objeto de una ley estatutaria.

5.4.1. Derechos y deberes fundamentales

No admite duda la remisión que en el artículo 152 literal a) se hace al concepto de derechos

fundamentales. No solamente la Constitución consagra un catálogo de derechos fundamentales, sino que la jurisprudencia constitucional ha desarrollado los criterios que permitan establecer cuales son los derechos constitucionales fundamentales de las personas. Los derechos fundamentales, además, tienen una dimensión universal que se concreta en su consagración en distintos instrumentos internacionales, empezando por la Declaración Universal de los Derechos Humanos, y han sido ampliamente desarrollados a nivel jurisprudencial y doctrinal desde su primera formulación en los orígenes del constitucionalismo.

En líneas generales, tales derechos responden a la idea de unos derechos que se radican en cabeza de toda persona, exclusivamente en razón de su condición como tal y como presupuesto para el desarrollo de la dignidad humana.

En esa perspectiva, resulta clara la pretensión del constituyente de amparar esos derechos con la garantía especial que se deriva de la reserva de ley estatutaria. La Corte, sin embargo, de manera reiterada ha señalado que "… las disposiciones que deben ser objeto de regulación por medio de ley estatutaria, concretamente, en lo que respecta a los derechos fundamentales y los recursos o procedimientos para su protección son aquellas que de alguna manera tocan su núcleo esencial o mediante las cuales se regula en forma 'íntegra, estructural o completa' el derecho correspondiente."3

En cuanto hace al concepto de "deberes fundamentales", cabe observar que no existe en la Constitución un señalamiento expreso de tales deberes, ni se ha desarrollado por la jurisprudencia un marco conceptual que permita determinarlos, ni existe un consenso doctrinario en torno a su posible significación.

Ciertamente la Constitución consagra, en el artículo 95, unos deberes constitucionales de las personas. Y otras disposiciones constitucionales, como lo ha puesto de presente la Corte, consagran deberes sociales del Estado y de las personas. Pero, en ningún caso, tales deberes se califican de manera expresa como deberes fundamentales de la personas, y, lo que es más importante, tampoco se ha desarrollado en relación con tal concepto, un cuerpo dogmático como el que, con sentido protector, existe en relación con los derechos fundamentales.

Ante la necesidad de dotar de contenido a la expresión del literal a) del articulo 152 de la Constitución, cabe remitirse, en primer lugar a la idea conforme a la cual, de manera simétrica a la existencia de unos derechos fundamentales, existen también unos deberes fundamentales, de manera tal que a cada derecho, corresponde un deber correlativo.

De este modo, de una lectura integral del literal a) del artículo 152 se desprende que la reserva de ley estatutaria en este caso cobija, en los términos fijados por la jurisprudencia constitucional, a los derechos fundamentales y a los deberes que, como contrapartida, se encuentran asociados con ellos.

5.4.2. Caso concreto

En relación, en primer lugar, con la pretensión conforme a la cual los artículos 298, 298-1, 298-2 y 298-3 del Estatuto Tributario, en cuanto desarrollan aspectos del debido proceso tributario, estaban sometidos a reserva de ley Estatutaria, observa la Corte que, en general, tales disposiciones desarrollan distintos aspectos del procedimiento tributario, sin que, por ese solo hecho, puedan considerarse como integrados al núcleo esencial del derecho al debido proceso materia de reserva de ley estatutaria.

Sobre este particular la Jurisprudencia ha señalado que resulta imperativo tramitar por la vía de las leyes estatutarias aquellas disposiciones que contengan cláusulas que desde el punto de vista material afecten, restrinjan, limiten o condicionen de modo significativo el alcance de los derechos fundamentales, o contengan una regulación integral de los mismos. Y, en este contexto cabe precisar que, por el contrario, no están sujetas a esa reserva especial aquellas disposiciones procesales cuyo objeto no consista en establecer limitaciones o restricciones a derechos fundamentales garantizados por la Carta, y en particular al debido proceso, sino que, por el contrario, se orienten a establecer, en un caso concreto, los mecanismos adecuados para la efectividad de un deber que se deriva de la propia Constitución, sin hacer, de manera general, una regulación integral del procedimiento tributario.

En este caso, las disposiciones demandadas se orientan a establecer los instrumentos necesarios para hacer efectivas las obligaciones tributarias en relación con el impuesto al patrimonio, para lo cual desarrollan, en una situación particular, los principios generales que en relación con el debido proceso se derivan de la Constitución. En tal medida, esas disposiciones no se encuentran sujetas a reserva de ley estatutaria y habrá de desestimarse, por este concepto, el cargo presentado por el actor.

Tampoco es de recibo la pretensión del demandante conforme a la cual los artículos 298, 298-1, 298-2 y 298-3 del Estatuto Tributario, en cuanto que regulan de manera íntegra, estructural y completa el procedimiento tributario del impuesto al patrimonio, debieron expedirse mediante ley estatutaria, por cuanto ello sólo se predica de aquellas disposiciones que, con ese carácter integral, estructural y completo, afecten de manera directa y general, el núcleo de un derecho fundamental, en este caso, del debido proceso, y no de las que simplemente atienden a desarrollarlo en un caso concreto. Es claro, en esta perspectiva, que las disposiciones demandadas, no agotan de manera general y completa la regulación del debido proceso y, ni siquiera del debido proceso tributario, sino que atienden a fijar, de manera completa, si, el procedimiento aplicable para hacer efectivo el impuesto al patrimonio, materia que es propia de la ley ordinaria.

En relación con la pretensión referida a la reserva de ley estatutaria que ampararía las disposiciones demandadas en cuanto que desarrollo esencial del deber fundamental de contribuir, observa la Corte, en primer lugar, que, como se ha expresado por esta Corporación, “[l]a configuración normativa de los deberes constitucionales debe darse por parte de las autoridades, entonces, con sujeción a las pautas y principios señalados por el constituyente, procurando su armonización con los derechos que directa o indirectamente lo contienen y corresponden.”4

El demandante sustenta el carácter de fundamental del deber de contribuir, principalmente,

a partir de su derivación del deber de solidaridad que informa nuestro ordenamiento constitucional. Y ciertamente, tal deber de solidaridad tiene un carácter fundamental, en la medida en que es contrapartida general de los derechos fundamentales, tal como se expresa en la declaración Universal de los Derechos Humanos, que en su artículo 1º señala que "[t]odos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y derechos y, dotados como están de razón y conciencia, deben comportarse fraternalmente los unos con los otros."

El deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad, está previsto en el artículo 95 de la Carta como un deber constitucional, que, en cuanto que derivado del deber general de solidaridad, tiene alcance fundamental. Sin embargo, la concreción de ese deber general de contribuir en concretas obligaciones tributarias, se sujetó a reserva de ley ordinaria y formal, cuando en los numerales 11º y 12º del artículo 150 se señala que corresponde a la Ley establecer las rentas nacionales, y las contribuciones fiscales y parafiscales; en el artículo 338 se dispone que la ley debe establecer directamente los elementos esenciales del tributo y en el numeral 10º del artículo 150 se excluye la posibilidad de delegación legislativa en materia, entre otras, de leyes estatutarias y de impuestos. De esta manera, parece claro que el constituyente distinguió, por un lado, las materias sujetas a reserva de ley estatutaria, y, por otra, las normas que establecen impuestos, al predicar respecto de ellas, separadamente, esa reserva de ley formal.

Así, puede señalarse que tiene el carácter de fundamental el deber que tiene toda persona, de contribuir, en la medida de sus capacidades a financiar los gastos del Estado. Sin embargo, se mueve en una dimensión distinta la materialización de ese deber en cada caso particular. Los elementos de ese deber fundamental son precisados en la propia Constitución, y, en principio, no requieren desarrollo estatutario. Si se considerase que, en esa dimensión general, deben ser precisados, ello requeriría ley estatutaria, pero la concreción de ese deber en distintas obligaciones tributarias corresponde, por decisión de la propia Constitución, al legislador ordinario.

Como quiera que las normas demandadas, no obstante que establecen los elementos esenciales del impuesto al patrimonio, no afectan el núcleo esencial del deber de contribuir, ni desarrollan, con alcance integral y completo, los elementos de ese deber contemplados en la propia Constitución, ni establecen gravámenes que puedan considerarse como configuración de ese núcleo esencial del derecho, respecto de las mismas no cabe predicar la existencia de una reserva de ley estatuaria, y habrá de declararse su exequibilidad en relación con los cargos estudiados.

6. Examen de constitucionalidad del artículo 24 de la Ley 863 de 2003

Transcripción de la norma demandada: artículo 24 de la Ley 863 de 2003

Artículo 24. Rechazo o disminución de pérdidas. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

"Artículo 647-1. Rechazo o disminución de pérdidas. La disminución de las pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente, mediante liquidaciones oficiales o por corrección de las declaraciones privadas, se considera para efectos de todas las sanciones tributarias como un

menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección. Dicha cuantía constituirá la base para determinar la sanción, la cual se adicionará al valor de las demás sanciones que legalmente deban aplicarse.

Las razones y procedimientos para eximir de las sanciones de inexactitud o por corrección, serán aplicables cuando las mismas procedan por disminución de pérdidas."

Parágrafo 1º. Las correcciones a las declaraciones del impuesto sobre la renta que incluyan un incremento del valor de las pérdidas, deberán realizarse de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 589.

Parágrafo 2 º. La sanción prevista en el presente artículo no se aplicará, cuando el contribuyente corrija voluntariamente su declaración antes de la notificación del emplazamiento para corregir o del auto que ordena inspección tributaria, y la pérdida no haya sido compensada."

Normas constitucionales que se consideran infringidas: artículos 29° y 83° de la Constitución Política.

6.1. Argumentos del Demandante

Según el actor, la norma acusada vulnera el artículo 29° Superior, toda vez que se sanciona al contribuyente por anticipado, sin haber cometido la infracción, es decir sin haber compensado las pérdidas fiscales y sólo por haberlas declarado con anterioridad. A su juicio, en este caso, se presume la culpabilidad y se desconoce la presunción de inocencia del contribuyente.

Así mismo, afirma el demandante que la norma desconoce el postulado de la buena fe, por cuanto se considera evasor "per se" al contribuyente que determina pérdida fiscal en su declaración tributaria.

6.2. Intervenciones

6.2.1. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Para el Instituto Colombiano de Derecho Tributario en la hipótesis planteada en la norma acusada, ningún hecho sancionable ha ocurrido, puesto que ni se ha incrementado el valor a pagar ni se ha disminuido el saldo a favor. Tampoco, agrega, existe la evidencia de que la corrección efectuada vaya a incidir en la determinación de un mayor valor a pagar o de un menor saldo a favor en otro ejercicio gravable, por cuanto el contribuyente puede, o no solicitar la compensación de la pérdida en la parte disminuida, o corregir a tiempo la declaración, si ya la había solicitado.

El artículo 83 Superior, se indica, presume que el contribuyente así lo hará en virtud de la buena fe que la norma preconiza. Por el contrario, expresa, en la ficción establecida en el artículo 24 de la Ley 863 de 2003 se presume la mala fe del contribuyente y se trata de precaver el futuro resultado de tal conducta sancionando por anticipado.

Con fundamento en el anterior razonamiento, se considera que el artículo 24 de la Ley 863 de 2003 vulnera el artículo 83 de La Carta Constitucional, al presumir la mala fe del contribuyente y el artículo 29, por desconocer la presunción de inocencia y presumir, en cambio, la culpabilidad futura, en ausencia de actos imputables y sin que previamente se haya declarado judicialmente la culpabilidad.

Señala el Ministerio que la intención del legislador en la norma demandada es proteger la seriedad y veracidad de las declaraciones tributarias. Así, si en el marco de un procedimiento administrativo de fiscalización se le rechazan las pérdidas a un contribuyente, o si este decide corregir una pérdida en su declaración privada, deberá liquidar por este sólo hecho la sanción establecida en el artículo demandado.

Advierte que no le asiste razón al demandante cuando afirma que la ley "está asumiendo que todos los contribuyentes declarantes que determinan pérdidas fiscales en su declaración tributaria del año gravable son evasores por ese sólo hecho, porque asume que en el futuro serían compensadas" porque en el parágrafo segundo del mismo artículo demandado señala que la sanción no será aplicable si el contribuyente corrige su declaración antes del emplazamiento o del auto que ordena inspección y la pérdida no haya sido compensada.

Concluye este punto, afirmando que si la Administración le rechaza las pérdidas fiscales al contribuyente y esto no redunda en una sanción, se estaría dando un trato desigual al contribuyente cumplido que declaró todos sus bienes, ingresos y utilidades correctamente.

6.2.3. Intervención de la Universidad del Rosario

La norma acusada en congruencia con el cuerpo normativo del que hace parte, busca generar mayor recaudo para el fisco. En este sentido el artículo, tiene por objeto recaudar una sanción por inexactitud sobre el menor valor del impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada, sin que por ello se desconozca la presunción de inocencia que cobija al contribuyente, pues solamente será procedente la sanción por inexactitud debido a la disminución de pérdidas una vez que la Administración considere que tal disminución no proviene de errores de apreciación o diferencias de criterio. Además el contribuyente podrá ejercitar su derecho de defensa.

La norma demandada, en todo caso deberá interpretarse en armonía con la disposición de la cual hace parte, esto es, el artículo 467 del Estatuto Tributario.

6.2.4. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Con la norma demandada lo que el legislador buscó fue que una conducta inexacta como es la de incluir una pérdida inexistente sea sancionada en el momento en que se configura, es decir, en el año gravable en que el contribuyente lleva un mayor valor de costos y deducciones y son desvirtuados por la Administración total o parcialmente y no en períodos posteriores, como por ejemplo en el momento de la compensación, como lo pretende el actor, pues los hechos objeto de sanción deben penalizarse en el momento en que se comete la infracción y no después.

6.2.5. Intervención de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia

Señala que el parágrafo segundo del artículo impugnado, salvaguarda la buena fe del contribuyente, en la medida en que éste no recibe sanción alguna, si una vez que advierte el error en el que incurrió, corrige voluntariamente, esto es, sin que haya existido actuación de parte de la Administración de Impuestos. Esta situación difiere de la del contribuyente que corrige en virtud del emplazamiento para corregir o del auto que ordena la inspección tributaria.

Destaca que desde el punto de vista constitucional, no hay fundamento alguno que impida a la Administración de Impuestos aplicar una sanción antes de la compensación de la pérdida. Las sanciones administrativas, dice, no necesariamente deben estar sustentadas en un daño efectivo, también lo pueden estar con base en el daño potencial y siempre que la sanción sea razonable.

6.2.6. Intervención del ciudadano Jhon Alirio Pinzón Pinzón

El ciudadano estima que debe coadyuvarse la demanda, al considerar que el legislador tributario, erradamente, presume que el contribuyente a quien se le modifiquen mediante liquidación oficial las pérdidas líquidas declaradas, o que lo haga por sí mismo, mediante una declaración de corrección, tiene un menor saldo a su favor.

Señala que asumir como menor saldo a favor una cuantía calculada teóricamente como un impuesto que se generó por el valor de la pérdida rechazada oficialmente o disminuida voluntariamente, es presumir la mala fe del contribuyente, sin que éste tenga a su alcance algún medio de defensa para desvirtuar el acto sancionatorio.

Indica que el recurso de reconsideración previsto en el inciso segundo del artículo 24 de la Ley 863 de 2003, no puede considerarse como un mecanismo de defensa para controvertir tales actos sancionatorios, pues no permite al contribuyente en forma previa a la expedición de dicho acto exponer sus argumentos de defensa "o lo que es peor fundamentarse en actos liquidatorios no ejecutoriados (porque la norma dice simplemente liquidaciones oficiales) para proferir los actos sancionatorios",. desconociéndose no solamente los principios del derecho administrativo y el artículo 84 del código contencioso administrativo sino también el artículo 29 Superior.

6.3. Concepto del Procurador General de la Nación

Para la Vista Fiscal, las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deben ceñirse a los postulados de la buena fe, lo que en materia de declaración tributaria se acentúa bajo la obligación de la veracidad de la información económica relacionada con la tributación. Indica, que las mayores pérdidas declaradas son un mecanismo evasor por la vía de la disminución del tributo a pagar.

Advierte que la infracción tributaria se comete en el instante en que el declarante viola el deber de información veraz al presentar más pérdidas de las realmente tenidas, pues en ese momento se configura la evasión por mayor depuración tributaria, independientemente de

los efectos posteriores en el tiempo.

En virtud de lo anterior, solicita la constitucionalidad, por este aspecto, del artículo 24 de la Ley 863 de 2003, toda vez que su contenido está encaminado a preservar la eficiencia y justicia tributaria de manera preventiva y sancionadora.

6.4. Consideraciones de la Corte Constitucional

Observa la Corte que, no obstante las imprecisiones de redacción, el artículo 647-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 24 de la Ley 683 de 2003, no contiene una sanción autónoma, sino que regula las condiciones en las cuales las sanciones por corrección o por inexactitud habrán de aplicarse en los eventos de disminución o rechazo de pérdidas fiscales.

Ello resulta evidente no solo a partir del texto de la norma estudiada, sino también si se tiene en cuenta que en la exposición de motivos del proyecto presentado por el gobierno, expresamente se señalaba, en relación con esta disposición que "[e]n el caso de disminución de pérdidas por efecto del proceso de fiscalización, se recaudará sanción por inexactitud sobre el menor valor del impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada".

De manera general, las sanciones por corrección o por inexactitud están vinculadas al valor del mayor impuesto a pagar o del menor saldo a favor que resulte de la infracción corregida o detectada. En ese régimen, como quiera que, de acuerdo con la ley tributaria, las pérdidas de un periodo fiscal pueden ser compensadas en los siguientes, la declaración de las mismas sólo tendría impacto sobre el impuesto a cargo o el saldo a favor, en el periodo o los periodos en los que sean efectivamente compensadas.

Tal como se pone de presente en la intervención de la DIAN, ese sistema había permitido que algunos contribuyentes adoptasen la práctica de declarar pérdidas por mayor valor sobre el real, dado que en una eventual fiscalización por las autoridades tributarias, no habría lugar a sanción sino, simplemente, a una reducción de la pérdida declarada.

La norma demandada modificó los supuestos para la aplicación, en estos casos, de las sanciones por corrección o por inexactitud. El nuevo marco sancionatorio encuentra sustento en diversas consideraciones. Por un lado debe tenerse en cuenta que un objetivo central de este tipo de sanciones es preservar la veracidad y confiabilidad de las declaraciones tributarias. En consonancia con ello, independientemente de que el legislador considere que la sanción debe vincularse al detrimento que la conducta del contribuyente produzca para el fisco, resulta razonable que la sanción se aplique en relación con la conducta -declarar un mayor valor por concepto de pérdidas- y con el momento en el que ella se produce, esto es, cuando se realiza la declaración, y no cuando se materialice el efecto lesivo desde el punto de vista del recaudo tributario. En ese contexto, no cabe señalar que se condena a la persona por algo que es eventual y que solo ocurriría en el futuro, porque la conducta sancionada es declarar un mayor valor como pérdida, lo cual, de por si, constituye un crédito fiscal que habilita al contribuyente a compensar con futuras rentas las pérdidas declaradas.

Debe tenerse en cuenta, además que la norma acusada dispone que "[l]as razones y procedimientos para eximir de las sanciones de inexactitud o por corrección, serán aplicables

cuando las mismas procedan por disminución de pérdidas", y que, por otra parte, la aplicación del régimen especial previsto en la norma se excluye cuando "… el contribuyente corrija voluntariamente su declaración antes de la notificación del emplazamiento para corregir o del auto que ordena inspección tributaria, y la pérdida no haya sido compensada."

Por las anteriores consideraciones, encuentra la Corte que la norma demandada, no presume la mala fe del contribuyente y se ajusta a los artículos 29 y 83 de la Constitución, porque la sanción no corresponde a un hecho futuro y eventual, cual sería compensar las pérdidas declaradas, sino a una conducta actual y establecida conforme a las reglas del debido proceso, cual es haber incluido en la declaración, valores mayores que los reales por concepto de pérdidas. No se trata entonces de desconocer la presunción de inocencia o de presumir una culpabilidad futura, porque la sanción se aplica a un hecho cierto, preexistente a la sanción, y que configura para el contribuyente un crédito fiscal, independientemente de su decisión de hacerlo valer en el futuro o no.

El demandante parte de una base equivocada, puesto que considera que una es la sanción por corrección o por inexactitud de los supuestos a partir de los cuales se estableció la pérdida (ingresos omitidos o costos inexistentes) y otra, distinta e independiente, la que correspondería a la compensación de tal pérdida en declaraciones futuras.

En ese supuesto la sanción prevista en el artículo demandado no sería una sanción por inexactitud, sino por la indebida compensación de unas pérdidas en cuantía superior a la real. Pero, tal como se ha establecido en esta providencia, en el artículo 647-1 del Estatuto Tributario no se establece una sanción autónoma, sino que se regulan las condiciones en las cuales las sanciones por inexactitud y por corrección se aplican cuando se trate de rechazo o disminución de pérdidas. Por consiguiente, habrá de declararse la exequibilidad de la norma acusada, en relación con los cargos analizados.

7. Examen de constitucionalidad de los artículos 1 de la Ley 788 de 2002 y 26 de la Ley 863 de 2003

Se transcriben a continuación, subrayando lo acusado, las normas demandadas:

Ley 788 de 2002

Artículo 1º. Sanción a administradores y representantes legales. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

"Artículo 658-1. Sanción a administradores y representantes legales. Cuando en la contabilidad o en las declaraciones tributarias de los contribuyentes se encuentren irregularidades sancionables relativas a omisión de ingresos gravados, doble contabilidad e inclusión de costos o deducciones inexistentes y pérdidas improcedentes, que sean

ordenados y/o aprobados por los representantes que deben cumplir deberes formales de que trata el artículo 572 de este Estatuto, serán sancionados con una multa equivalente al veinte por ciento (20%) de la sanción impuesta al contribuyente, sin exceder de la suma de doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, la cual no podrá ser sufragada por su representada.

La sanción aquí prevista se impondrá mediante resolución independiente, previo pliego de cargos, el cual se notificará dentro de los dos (2) años siguientes contados a partir de la notificación del acto administrativo en el que se determine la irregularidad sancionable al contribuyente que representa. El administrador o representante contará con el término de un (1) mes para contestar el mencionado pliego". (Inciso modificado por la Ley 863 de 2003 art. 26)

Ley 863 de 2003

Artículo 26. Sanciones a administradores, representantes legales y revisores fiscales. Modifícase el inciso 2º del artículo 658-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

"La sanción prevista en el inciso anterior será anual y se impondrá igualmente al revisor fiscal que haya conocido de las irregularidades sancionables objeto de investigación, sin haber expresado la salvedad correspondiente.

Esta sanción se propondrá, determinará y discutirá dentro del mismo proceso de imposición de sanción o de determinación oficial que se adelante contra la sociedad infractora. Para estos efectos las dependencias competentes para adelantar la actuación frente al contribuyente serán igualmente competentes para decidir frente al representante legal o revisor fiscal implicado."

7.1. Argumentos del Demandante

Según el libelista, las normas acusadas "violan el debido proceso al no regular el traslado previo que debe dársele a los representantes legales, administradores o revisores fiscales del requerimiento especial, o pliego de cargos, liquidación oficial o resolución que aplique la sanción, del contribuyente sancionado". Ello por cuanto, agrega, "… si sólo se notifica el acto respectivo a la sociedad infractora sin que tengan conocimiento por notificación directa a ellos, al administrador, representante legal y revisor fiscal, es posible que éstos no tengan oportunidad de hacer sus propios cargos y reclamaciones independientemente de la sociedad infractora".

Concluye el actor que en este caso se presentó una "omisión legislativa relativa" insalvable, pues, dice, "operan sólo para la sociedad infractora" los artículos del Estatuto Tributario 637, 638, 703 a 705, 705-1, 708 a 710, de modo que "… no hay otra norma en el Estatuto Tributario que pueda aplicarse al respecto".

7.2. Intervenciones

7.2.1 Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Según el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, el inciso final del artículo al ordenar que

dentro del proceso “que se adelante contra la sociedad infractora” se decida sobre la sanción al representante que haya ordenado o aprobado la actuación irregular, resulta coherente con los artículos 1° y 28° del Código Contencioso Administrativo, texto último que manda que a la actuación se cite a la persona que pueda resultar afectada directamente por lo que se decida en ella. Agrega, además, que se sigue la línea de la jurisprudencia constitucional sentada en la Sentencia C-1201 de 2003, sobre vinculación del deudor solidario al proceso de determinación de la deuda a cargo del deudor principal.

Sostiene, que de no ser materia de ese proceso establecer si el revisor tuvo conocimiento de la infracción, por ser un hecho atribuible expresamente a él, al citársele de conformidad con el artículo 28 del C.C.A. tendría oportunidad de ejercer su defensa dentro de la actuación gubernativa que este código regula.

Finaliza, afirmando que en este caso no se presentó omisión legislativa, ni transgresión al artículo 29 Superior y que por tanto los artículos 1 de la Ley 788 de 2002 y 26 de la Ley 863 de 2003 no son contrarios a la Constitución.

7.2.2. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Indica el Ministerio que los representantes a los que hace referencia el artículo demandado son las mismas personas que tienen la representación legal de la empresa, es decir, aquellas que están habilitadas legal y estatutariamente para vincular a la sociedad que representan. De ahí que la notificación que se haga del proceso contra la sociedad, debe hacerse a través de los administradores, para que ellos protejan los intereses económicos de la sociedad durante las actuaciones administrativas fiscales. Estas mismas personas, indica, si es el caso, deben procurar la defensa de sus propios intereses en el evento, en que se esté ventilando en el mismo proceso una sanción en contra de ellos diferente a la de la sociedad.

Por consiguiente, no vulnera ni restringe el derecho al debido proceso el hecho de que se ventile una sanción en contra de los representantes en el marco del procedimiento de fiscalización en contra de la sociedad por cuanto están enterados desde el principio de la sanción que se les pretende imponer.

En relación con los revisores fiscales, sostiene que de conformidad con sus funciones establecidas en el artículo 207 del Código de Comercio, se entiende que éstos deben estar al tanto de cualquier proceso de fiscalización que inicie la autoridad tributaria en contra de la sociedad, de modo que si se ventila en el mismo proceso una sanción en contra de ellos, en el ejercicio de su actividad como revisores fiscales deben estar enterados del asunto, pues en este proceso se propone, determina y discute la sanción, con lo cual se da plena vigencia al derecho al debido proceso y al principio de economía procesal.

7.2.3. Intervención de la Universidad del Rosario

Respecto del artículo 26 de la Ley 863 de 2003, se estima que no vulnera el derecho al debido proceso ni prohíbe el derecho de defensa de los administradores, representantes

legales y revisores fiscales vinculados a este tipo de procesos, pues frente a la omisión que el actor considera como inconstitucional puede ser aplicada por analogía la misma exigencia de notificación y término de traslado para la sociedad infractora, en caso de que tal tema no sea objeto de potestad reglamentaria.

7.2.4. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Con la norma demandada no se está contemplando la imposición de una sanción sin previo traslado de pliego de cargos o requerimiento especial, como lo pretende el actor, sino que se regula un proceso en forma conjunta tanto para la sociedad como para el revisor fiscal que haya cometido las irregularidades allí consagradas.

Indica que al señalar que la sanción al revisor fiscal se propondrá, determinará y discutirá en el mismo proceso de imposición de la sanción o determinación oficial que se adelante contra la sociedad infractora, se garantiza el debido proceso y el derecho de defensa.

Advierte que, contrario a lo planteado por el demandante, la aplicación de toda sanción en materia tributaria está precedida de una serie de actuaciones a cargo de la Administración y deben surtirse antes de decretar el correctivo fiscal.

7.2.5. Intervención de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia

Indica que el hecho de que en un mismo proceso sea discutida la sanción contra la sociedad y contra los administradores, representantes legales y revisores fiscales, no comporta per se inconstitucionalidad alguna.

De otro lado, advierte que aún cuando el artículo 658-1 del Estatuto Tributario no mencione expresamente que el requerimiento especial o el pliego de cargos dirigido contra la sociedad deben notificarse a los administradores, representantes legales y revisores fiscales, ello no conduce a que la norma sea declarada inexequible, sino que más bien proceda una declaración de exequibilidad condicionada, ya que puede acudirse a lo dispuesto por el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo.

7.3. Concepto del Procurador General de la Nación

Para el Jefe del Ministerio Público, el segundo inciso del artículo 26 de la Ley 863 de 2003, incluyó como responsable además del representante legal de la sociedad, al revisor fiscal de la misma, y determina una responsabilidad individual en relación con las propia del contribuyente vinculado en la investigación tributaria, mediante la modalidad del llamamiento en garantía, lo que se ajusta a la economía procesal, derecho de defensa e inmediatez probatoria de los procesados.

No obstante, lo anterior, se afirma que no existe claridad en cuanto al tratamiento procesal individualizado para los representantes legales y revisores fiscales, toda vez que la sanción a imponer se propone, determina y discute dentro del mismo proceso de imposición de sanción o determinación oficial que se adelante contra la sociedad infractora. Agrega que podría interpretarse que las notificaciones a que haya lugar, especialmente el pliego de cargos

procedente, se harían en una sola actuación en cabeza del representante legal de la sociedad procesada.

Lo anterior, estima, resulta violatorio del debido proceso y del derecho de defensa que les asiste a los investigados en su condición de representantes legales y revisores fiscales, pues pueden variar, o el representante legal no comunicarle al revisor fiscal la investigación pertinente por negligencia o por interés de inculparlo para salvar sus propias responsabilidades.

De conformidad con el principio de conservación del derecho, solicita condicionar la exequibilidad del inciso 2° del artículo 26 de la Ley 863 de 2003, bajo el entendido que para todos los efectos procesales, la sanción prevista para representantes legales, administradores y revisores fiscales se propondrá, determinará y discutirá de manera individualizada dentro del mismo proceso de imposición de sanción o de determinación oficial que se adelante contra la sociedad infractora. En este sentido, se solicita declarar la exequibilidad condicionada de este precepto.

7.4. Consideraciones de la Corte Constitucional

Tal como se pone de presente por el señor Procurador General de la Nación, no obstante que la demanda se dirige contra el inciso primero del artículo 658-1, adicionado al Estatuto Tributario por la Ley 788 de 2002 y contra el inciso segundo de esa misma disposición, tal como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 683 de 2003, lo cierto es que los cargos presentados se limitan a cuestionar el inciso segundo del artículo 26 de la Ley 683 de 2003, razón por la cual la Corte limitará su pronunciamiento a esa disposición y se inhibirá en relación con el artículo 1 de la Ley 788 de 2002, por ausencia de cargos.

De acuerdo con el texto original del segundo inciso del artículo 658-1 del Estatuto Tributario, correspondiente a la Ley 788 de 2002, la sanción prevista en la norma para el representante, se impondría mediante resolución independiente, previo pliego de cargos, el cual se notificaría dentro de los dos años siguientes contados a partir de la notificación del acto administrativo en el que se determine la irregularidad sancionable al contribuyente que representaba. La misma norma disponía que el administrador o representante contaría con el término de un mes para contestar el mencionado pliego.

A ese régimen, no obstante que individualizaba el proceso orientado a establecer la responsabilidad del representante, cabía hacerle el reparo que afectaba sensiblemente el debido proceso, en razón a que privaba a los administradores o representantes de la oportunidad de intervenir en el proceso en el que se determinó la responsabilidad del contribuyente y de la cual su propia responsabilidad no sería sino una consecuencia.

El artículo 26 de la Ley 683 de 2003, por una parte, adiciona a los revisores fiscales como destinatarios de la sanción que les corresponda por las infracciones de la sociedad contribuyente, y por otra, modifica la manera de establecer esa responsabilidad, puesto que dispone que la sanción para los representantes legales y revisores fiscales se propondrá, determinará y discutirá dentro del mismo proceso de imposición de sanción o de

determinación oficial que se adelante contra la sociedad infractora, y agrega que, para estos efectos, las dependencias competentes para adelantar la actuación frente al contribuyente serán igualmente competentes para decidir frente al representante legal o revisor fiscal implicado.

La citada disposición respondería, no solo a razones de economía procesal, sino también a la necesidad de garantizar que los eventuales destinatarios de una sanción en su condición de representantes legales o revisores fiscales, puedan participar del proceso en el que se establece la responsabilidad de la sociedad infractora. En este sentido, la norma acusada, en lugar de contrariar el debido proceso, se orientaría a garantizarlo, particularmente si se tiene en cuenta que de acuerdo con el régimen administrativo general toda actuación de la Administración debe ponerse en conocimiento de los particulares que puedan resultar afectados con la misma.

No obstante lo anterior, observa la Corte que quien interviene por el Ministerio de Hacienda manifiesta que el debido proceso de los representantes legales y revisores fiscales se encuentra garantizado por el hecho de que, en razón de sus funciones, deben estar al tanto de las actuaciones fiscales que se surtan contra la sociedad, lo cual les brinda la oportunidad de participar, sin necesidad de notificación individualizada. Sin embargo, como quiera que tanto los representantes como los revisores pueden variar, la sola actuación contra la sociedad no garantiza el derecho de defensa de éstos y la norma, así interpretada, devendría inconstitucional.

Esa posible interpretación de la norma impone que la Corte acoja el concepto del señor Procurador General de la Nación, conforme al cual la exequibilidad de la misma debe condicionarse a que la sanción que se imponga a los representantes legales y revisores fiscales responda a un tratamiento procesal individualizado, de tal manera que para todos los efectos procesales, la sanción prevista para representantes legales, administradores y revisores fiscales se determinará de manera individualizada dentro del mismo proceso de imposición de sanción o de determinación oficial que se adelante contra la sociedad infractora, en forma tal que todos los posibles afectados tengan la oportunidad de conocer la actuación iniciada por la Administración Tributaria, de plantear descargos y de presentar las pruebas que consideren pertinentes.

8. Examen de constitucionalidad del artículo 30 (parcial) de la Ley 863 de 2003

Transcripción de la norma demandada, en la que se subraya el aparte acusado:

Artículo 30. Responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad. Modifícanse los incisos primero y segundo del artículo 794 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:

“En todos los casos los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a los miembros de los fondos de empleados, a los miembros de los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, a los suscriptores de los fondos de inversión y de los fondos mutuos de inversión, ni será aplicable a los accionistas de sociedades anónimas y asimiladas a anónimas."

Normas constitucionales que se consideran infringidas: artículos 6° y 29° de la Constitución Política.

Según el actor, la expresión "intereses" contenida en la norma acusada es inconstitucional, al obligar a los responsables solidarios no sólo al pago de los impuestos y su actualización sino también de los intereses moratorios, pues traslada a ellos la responsabilidad por las infracciones cometidas por la sociedad.

8.2. Intervenciones

8.2.1. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Según el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, si los administradores de la empresa se ven en la necesidad de acudir a una costosa financiación (Artículo 635 del Estatuto Tributario) para pagar las obligaciones tributarias, sin que su gestión sea reprochable por los socios, es decir, sin incurrir en la responsabilidad por los hechos u omisiones de que trata el artículo 200 del Código de Comercio, es razonable que exista solidaridad entre sociedad y socios también por el pago de intereses causados por la demora de los administradores de la sociedad en pagar las deudas tributarias a cargo de ella y financiar así su operación.

Indica que los intereses a los que se refiere la norma acusada no tienen el carácter de sanción, según interpretación que tiene respaldo en lo dispuesto en el artículo 863 del Estatuto Tributario, en el parágrafo transitorio del artículo 32 de la Ley 863 de 2003 y en los artículos 38 y 39 del mismo estatuto, que enumeran "sanciones, intereses y actualización", como elementos o conceptos diferentes.

Por ello, el ICDT considera que el artículo 30 de la Ley 863 de 2003 no es inconstitucional.

8.2.2. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Indica el Ministerio que la solidaridad en materia impositiva descansa no sólo en la función social del derecho de propiedad, sino también en la necesidad de financiar permanentemente los gastos e inversiones públicas, por cuanto es incuestionable que existe un interés patrimonial del socio en los resultados de las actividades que cumpla la sociedad. Ello explica el porqué las obligaciones que se causan en razón de la solidaridad no deben ser enteramente ajenas al asociado, socio, comunero, cooperado o suscriptor.

Destaca que en este caso no se trata de juzgar una conducta punible sino simplemente de definir el alcance de la obligación de los socios en materia tributaria.

8.2.3. Intervención de la Universidad del Rosario

El legislador, con el ánimo de luchar contra la evasión fiscal decidió dotar de mayor garantía el cumplimiento de la obligación tributaria, imponiendo la responsabilidad solidaria de los socios, con independencia de ser representantes o administradores de la sociedad, toda vez que esta exigencia se armoniza con el deber de contribuir, sin que tenga el carácter de sanción.

Advierte que la obligación tributaria no se agota en la sola prestación sino también en la actualización de la suma y los intereses causados por el retardo en el cumplimiento del pago, sin que ello implique traslado de culpas a los socios.

Indica que se justifica que los socios respondan solidariamente por los intereses, pues estos son un valor adicional de la prestación tributaria que persigue ser satisfecha con la imposición de tal responsabilidad.

8.2.4. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Advierte la DIAN que la Corte Constitucional, cuando se pronunció acerca de la responsabilidad solidaria de los socios en relación con las obligaciones tributarias de la sociedad, consideró, en la Sentencia C-210 de 2000, que el establecimiento de la solidaridad pasiva de la obligación tributaria entre la sociedad y los socios para efectos del pago de impuestos se ajusta a la Constitución.

En este orden de ideas, resulta totalmente ajeno a la previsión legal señalar que vulnera el derecho al debido proceso y del derecho de defensa, pues no se trata de juzgar una conducta punible, sino simplemente de definir el alcance de la obligación de los socios en materia tributaria; pues inherente a toda organización política que todas las personas tanto naturales como jurídicas deben aportar a los gastos que demanda la administración pública de conformidad con lo dispuesto en el artículo 95-9 de la Carta.

8.2.5. Intervención de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia

Indica el interviniente que el demandante confunde la responsabilidad penal con la responsabilidad administrativa y patrimonial. Si bien hay principios de la responsabilidad penal que se aplican por igual a la responsabilidad administrativa y patrimonial, no por ello puede predicarse similitud entre todas ellas.

Así, la solidaridad, es una institución que bien puede tener lugar dentro de la responsabilidad administrativa y de la responsabilidad patrimonial. En consecuencia, no se encuentra reparo alguno de carácter constitucional en el hecho de que el artículo 30 de la Ley 863 de 2003 haga solidariamente responsables a los socios por los intereses que corresponde pagar a la sociedad.

8.3. Concepto del Procurador General de la Nación

Según el Jefe del Ministerio Público, el actor le imputa un tratamiento de responsabilidad

penal inexistente a la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad, asunto que es propio de la responsabilidad civil derivada de la garantía de la propiedad privada, y abarca su función social que implica obligaciones fiscales por mandato del legislador. Inclusive, agrega, en los procesos penales se distingue la responsabilidad penal como subjetiva, de la civil como objetivamente vinculante, por los daños causados con la comisión del delito, a quien no lo cometió.

Para la Vista Fiscal, es infundado el cargo y por lo tanto resulta absurdo dentro de la lógica jurídica constitucional resolver un problema de responsabilidad civil con teoría penal.

8.4. Consideraciones de la Corte Constitucional

La Corte en la Sentencia C-210 de 2000 se pronunció sobre la exequibilidad del artículo 794 y su parágrafo, del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 163 de la Ley 223 de 1995, y adicionado por el artículo 108 de la ley 488 de 1998, en relación con la solidaridad de los socios, copartícipes, asociados, cooperados y comuneros, en relación con los impuestos de la sociedad, a partir, fundamentalmente, de la premisa conforme a la cual corresponde a la ley fijar el régimen de responsabilidad de las personas jurídicas. En ese contexto, la responsabilidad limitada es un beneficio de creación legal que puede ser alterado por el legislador dentro de su potestad de configuración. Dijo la Corte:

"El establecimiento de un régimen solidario en asuntos fiscales, es un asunto propio del resorte del legislador, que en su condición de depositario del poder impositivo, está plenamente habilitado para determinar lo concerniente a la responsabilidad tributaria, sin que en la Constitución existan limitaciones sobre el señalamiento de los sujetos de la obligación tributaria o los mecanismos para hacer efectiva la responsabilidad solidaria, pues repárese, que a la luz de la Carta, es de competencia del legislador, tanto la determinación del régimen jurídico de las sociedades y demás personas jurídicas como la expedición, adición y modificación de las leyes relativas a impuestos.

(…)

La figura de la solidaridad es de creación legal, y también el establecimiento de sus excepciones. Por lo tanto, bien puede el legislador, introducir la responsabilidad solidaria como un mecanismo tendiente a impedir la práctica de la evasión tributaria, sin que ello signifique desconocimiento de los principios y normas superiores, pues es evidente que los socios tienen y mantienen, durante la existencia de la sociedad, un interés económico y patrimonial en los resultados de la gestión social que se adelante por parte de los órganos directivos, gerentes, juntas directivas, etc. Por otro lado, la solidaridad en materia impositiva descansa también en la función social del derecho de propiedad, y en la necesidad de financiar permanentemente los gastos e inversiones públicas, ya que es incuestionable que exista un interés patrimonial del socio en los resultados de las actividades que cumpla la sociedad. Ello explica por qué la suerte de ésta y las obligaciones que se causen por razón de la misma no deben ser enteramente ajenas al asociado, socio, comunero, cooperado o suscriptor, por lo que el legislador entendió que el miembro del ente social asume los riesgos inherentes a las vicisitudes de este tipo de negocios jurídicos contractuales."

En esta oportunidad, el cargo se contrae a cuestionar la extensión de la solidaridad a los

intereses que se causen en razón de las obligaciones tributarias a cargo de la sociedad, en el entendido que los mismos no son los corrientes o remuneratorios, sino que corresponden a los de mora, que constituyen una sanción por no cancelar oportunamente las respectivas obligaciones fiscales.

En esa dimensión, a juicio del actor, se hace a los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados responsables de las infracciones cometidas por la persona jurídica o el ente colectivo sin personalidad jurídica.

Tal apreciación del actor es equivocada, en la medida en que una cosa es establecer las obligaciones a cargo de la persona jurídica o ente colectivo en razón de conductas u omisiones que le sean imputables y que resulten contrarias al régimen tributario, y otra muy distinta la de fijar la responsabilidad patrimonial que, por las obligaciones del ente moral, cabe a las personas naturales que lo integran. La norma demandada atiende, exclusivamente, a este segundo aspecto, sin que quepa decir que ella contiene la extensión de una sanción a dichas personas naturales por los hechos del ente moral.

En cuanto que regulación del sistema de responsabilidad aplicable a los entes morales y a las personas que los conforman, la disposición acusada encuadra en los supuestos que dieron lugar al pronunciamiento de la Corte en la Sentencia C-210 de 2000 y se impone, por consiguiente, reiterar, en relación con la misma, la jurisprudencia establecida en esa sentencia. Esto es, cae dentro del ámbito de configuración del legislador la decisión de extender a los intereses generados por las obligaciones tributarias de los entes morales, la solidaridad que el ordenamiento ha previsto para las personas naturales que los conforman.

En tal medida la norma demandada se desenvuelve en la esfera de configuración del legislador y no resulta contraria a la Constitución, razón por la cual habrá de declararse su exequibilidad, en relación con el cargo estudiado.

9. Examen de constitucionalidad de los artículos 38 y 39 de la Ley 863 de 2003

Transcripción de las normas demandadas:

Artículo 38. Conciliación contencioso-administrativa. Los contribuyentes, responsables y agentes retenedores de los impuestos nacionales, así como los usuarios aduaneros que hayan presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción contencioso- administrativa antes de la fecha de entrada en vigencia de esta Ley, respecto de la cual no se haya proferido sentencia definitiva dentro de las instancias del proceso, podrán solicitar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la conciliación hasta el día 30 de junio del año 2004, así:

Por el treinta por ciento (30%) del mayor impuesto discutido y el valor total de las sanciones, intereses y actualización según el caso, cuando el proceso contra una liquidación oficial se encuentre en única o primera instancia ante un Tribunal Administrativo, siempre y cuando el demandante pague el setenta por ciento (70%) del mayor impuesto en discusión.

Cuando el proceso contra una liquidación oficial se halle en segunda instancia ante el

Consejo de Estado, se podrá solicitar la conciliación por el veinte por ciento (20%) del mayor impuesto y el valor total de las sanciones, intereses y actualización según el caso, siempre que el demandante pague el ochenta por ciento (80%) del mayor impuesto en discusión.

Si se trata de una demanda contra una resolución que impone una sanción independiente tributaria, aduanera o cambiaria, se podrá conciliar en cualquiera de las instancias del proceso contencioso-administrativo el cincuenta por ciento (50%) del valor de la misma y la actualización según el caso, para lo cual se deberá pagar el cincuenta por ciento (50%) del valor de la sanción.

Para tales efectos se deberá adjuntar la prueba del pago de:

a) La liquidación privada del impuesto sobre la renta por el año gravable 2002 cuando se trate de un proceso por dicho impuesto;

b) Las declaraciones del Impuesto sobre las Ventas correspondientes al año 2003, cuando se trate de un proceso por dicho impuesto;

c) Las declaraciones de retención en la fuente correspondientes al año 2003, cuando se trate de un proceso por este concepto;

d) Los valores conciliados, según el caso.

La fórmula conciliatoria deberá acordarse y suscribirse a más tardar el día 31 de julio de 2004 y presentarse para su aprobación ante la respectiva corporación de lo contencioso administrativo dentro de los diez (10) días hábiles siguientes, demostrando el cumplimiento de los requisitos legales.

La sentencia aprobatoria prestará mérito ejecutivo de conformidad con lo señalado en los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario, y hará tránsito a cosa juzgada.

Lo no previsto en esta disposición se regulará conforme a la Ley 446 de 1998 y el Código Contencioso Administrativo, con excepción de las normas que le sean contrarias.

En materia aduanera, la conciliación aquí prevista no aplicará en relación con los actos de definición de la situación jurídica de las mercancías.

Los procesos que se encuentren en recurso de súplica o de revisión ante el Consejo de Estado no serán objeto de la conciliación prevista en este artículo.

La conciliación de que trata el presente artículo no estará sujeta a las limitaciones porcentuales señaladas en los incisos anteriores cuando el impuesto discutido se haya ocasionado antes del treinta y uno (31) de diciembre del año dos mil uno (2001). La conciliación será del cincuenta por ciento (50%) del mayor impuesto discutido y el valor total de las sanciones e intereses.

Parágrafo. La conciliación prevista en este artículo podrá ser solicitada por aquellos que ostenten la calidad de deudores solidarios o garantes del obligado.

Artículo 39. Terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos. Los contribuyentes, responsables y agentes retenedores de los impuestos nacionales, así como los usuarios aduaneros a quienes se les haya notificado o se les notifique hasta el 31 de marzo de 2004, requerimiento especial, pliego de cargos o liquidación oficial, podrán solicitar transar con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hasta el 30 de junio del año 2004, el sesenta por ciento (60%) del mayor impuesto discutido y el valor total de las sanciones, intereses y actualización según el caso, como consecuencia del requerimiento especial, pliego de cargos o liquidación oficial, siempre y cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o usuario aduanero corrija su declaración privada y pague el cuarenta por ciento (40%) del mayor impuesto propuesto.

Para tal efecto, se deberá adjuntar la prueba del pago de la liquidación privada del impuesto sobre la renta por el año gravable 2002, del pago de la liquidación privada del impuesto o retención, según el caso, correspondiente al período materia de la discusión, y la del pago de los valores transados, según el caso.

Lo dispuesto en el presente artículo aplicará en igual forma para las sanciones impuestas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por infracciones cambiarias, aduaneras o tributarias, pudiendo el particular conciliar en cualquiera de las etapas del proceso administrativo el sesenta por ciento (60%) del valor de la misma y su correspondiente actualización cuando haya lugar a ella, para lo cual se deberá pagar el cuarenta por ciento (40%) del valor de la sanción.

La terminación por mutuo acuerdo que pone fin a la actuación administrativa tributaria prestará mérito ejecutivo de conformidad con lo señalado en los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario, y con su cumplimiento se entenderá extinguida la obligación por la totalidad de las sumas en discusión.

Los términos de corrección previstos en los artículos 588, 709 y 713 del Estatuto Tributario, se extenderán temporalmente con el fin de permitir la adecuada aplicación de esta disposición.

En materia aduanera, la transacción aquí prevista no aplicará en relación con la definición de la situación jurídica de las mercancías.

La fórmula de transacción deberá acordarse y suscribirse a más tardar el día 31 de julio de 2004.

Parágrafo. La terminación por mutuo acuerdo podrá ser solicitada por aquellos que ostenten la calidad de deudores solidarios o garantes del obligado.

Normas constitucionales que se consideran infringidas: Preámbulo y artículos 1°, 13°, 95 numeral 9 y 363 de la Constitución Política.

9.1. Argumentos del Demandante

El actor formula dos cargos frente a los artículos 38 y 39 de la Ley 863 de 2003. En el primero, alega que existe una notoria discriminación entre el contribuyente o usuario aduanero que pagó o pague y no demande o no recurra y el que lo haga, pues en la primera

hipótesis debe pagar la totalidad de impuestos, sanciones, intereses y actualización. En cambio, en la segunda hipótesis, el contribuyente tiene ostensibles beneficios. En esta medida, es preferible recurrir todos los actos administrativos y esperar que una ley futura establezca una amnistía tributaria. De ahí que, se esté fomentando la evasión hacia el futuro.

En el segundo cargo, se cuestionan los métodos alternativos de solución de conflictos señalados en las normas, pues considera el actor que en materia tributaria no existen partes que puedan llegar a conciliar, transar o terminar por mutuo acuerdo, toda vez que no existe igualdad en las mismas. Así mismo, estima que la conciliación en materia de obligaciones tributarias es contraria al deber de contribuir y recae sobre recursos que hacen parte del patrimonio público, no susceptible de conciliación porque surge de bienes de uso público, inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Advierte el libelista que los artículos 245 y 246 de la Ley 223 de 1995 ya habían establecido "saneamientos", como allí se denominaron, en términos equivalentes a los que ahora se demandan, y fueron declarados inexequibles en la Sentencia C-511 de 1996, por no observar los principios de igualdad y equidad en el sistema tributario.

Frente a este punto, el demandante solicita a la Corte Constitucional, "fallar, así sea el fallo posterior al plazo para conciliar o transar en julio 31 de 2004 (SIC) los procesos tributarios, porque esta Demanda se presenta antes de aquella fecha y la violación de las normas constitucionales surge prima facie, y se debe impedir su reproducción en el futuro".

Solicita, además que la declaratoria de inexequibilidad de estos artículos de la Ley 863 de 2003 se haga "desde la fecha de su sanción en diciembre 29 de 2003, para que así no se utilicen los fallos de la Corte para favorecer las acciones discriminatorias".

9.2. Intervenciones

9.2.1. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Para el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, las normas demandadas, no autorizan ninguna conciliación, ni acuerdo mutuo. A su juicio, lo que hacen es ofrecerle al deudor una opción, de modo que si decide terminar el proceso jurisdiccional o la impugnación gubernativa, o no iniciarla, pagando la parte del "impuesto discutido" y probando lo que los artículos demandados, requieren que pruebe, adquiere el derecho o ventaja de que se le exonere de pagar lo restante del impuesto, las sanciones y los intereses.

La función de la entidad recaudadora, DIAN, no es la de conciliar con el deudor el monto por pagar, ni llegar a un "mutuo acuerdo" con él al respecto, sino verificar solamente que haya pagado esa parte del impuesto y reunido los demás requisitos legales con cuyo cumplimiento adquiere el derecho a la exoneración. Este efecto se produce, pues, por mandato de las normas acusadas, desde cuando se presenten los supuestos de hecho que dan nacimiento al derecho, corresponde a la entidad declarar o reconocer que se presentaron.

Por consiguiente, lo que llevan implícito los dos artículos es la orden a la DIAN para que, aunque el impuesto y las sanciones se hayan determinado en actos que, hasta demostración

en contrario y por decisión en firme, tienen que presumirse legales, no recaude una parte del impuesto, ni las sanciones, como tampoco los intereses causados sobre la totalidad del impuesto.

Según el Instituto, estos artículos tratan de rebajas de deudas tributarias con efecto equivalente al de los saneamientos decretados en los artículos 245 y 246 de la Ley 223 de 1995, declarados inexequibles en la Sentencia C-511 de 1996 por violar los principios de igualdad de los contribuyentes y de equidad del sistema tributario.

En atención a esa decisión de inconstitucionalidad, que constituye cosa juzgada constitucional, el ICDT conceptúa que los artículos 38 y 39 acabados de examinar deben ser declarados inexequibles.

En relación con el evento de "carencia actual de objeto" de la sentencia que la Corte Constitucional dicte después del 30 de junio de 2004, indica que el fallo en esa circunstancia cronológica constituye ejercicio de la trascendental función de guardar en todo tiempo "la integridad y supremacía" de la CP, acto con el que se respeta el derecho que garantiza el artículo 229 de la Carta y que de ser estimatorio y no retroactivo, tendrá incidencia en actuaciones en que se controvierta el cumplimiento de los requisitos que dichos artículos impusieron para que el deudor adquiera el derecho a la exoneración que establecieron.

Sobre la solicitud del actor para que la Corte decida que los efectos de su sentencia se retrotraigan a la fecha de expedición de estos artículos, el ICDT considera que "… la decisión en ese sentido es la sanción que merece todo acto ejecutado en contra de la norma de normas, retroactividad que, como la de la ley que la establezca, tiene que respetar los efectos de los hechos consumados y que hayan producido todos sus efectos con anterioridad al fallo o norma."

9.2.2. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Destaca que los métodos alternativos de solución de conflictos tienen claro respaldo constitucional -artículo 116 de la Carta- y legal estatutario -artículo 8 de la Ley Estatutaria de la Administración de Justicia-. Agrega, que estos métodos se justifican en la medida en que son instrumentos que descongestionan los despachos judiciales y hacen más eficaz la administración de justicia.

En materia tributaria, como la ley es susceptible de generar diferencias de criterio entre la administración y los contribuyentes, cuando se trate de prestaciones inciertas y discutibles, las controversias pueden ser objeto de acuerdo o conciliación siempre que se armonicen con el principio de legalidad del tributo pues la ley es el único marco en el que se puede conciliar y transigir.

Señala que con base en el artículo 116 Superior, es posible que el legislador estimule la resolución de conflictos directamente por los propios afectados, utilizando figuras como la conciliación y la transacción, que permiten a las partes en controversia llegar a un acuerdo frente al aspecto discutido, sin vulnerar el derecho a la Justicia. De ahí que, las instituciones

establecidas por el legislador en los aspectos demandados están dirigidas a todos aquellos contribuyentes que tengan una discusión o un litigio pendiente en materia tributaria y no a los deudores morosos, no vulnerándose por esta circunstancia el deber constitucional de contribuir al financiamiento de las cargas del Estado ni el principio de igualdad.

9.2.3. Intervención de la Universidad del Rosario

Indica que la conciliación es un avance de grandes magnitudes dentro de nuestro ordenamiento legal y constitucional, pues supone el intento por dirimir las diferencias entre las propias partes involucradas en el conflicto.

Frente al primer cargo formulado, señala que un contribuyente que no recurrió el acto administrativo en virtud del cual se imponga el pago de la prestación o sanción, no se encuentra en la misma situación del contribuyente que recurrió tal acto, puesto que si bien el mismo se encuentra revestido de la presunción de legalidad, ésta pretende desvirtuarse ante el juez de lo Contencioso administrativo. Por ello resulta infundado el cargo.

En relación con el segundo cargo, señala que se debe recordar que la conciliación no opera solamente cuando existen contratos, sino en virtud de las diferentes relaciones jurídicas de las cuales se derivan conflictos, como por ejemplo la tributaria, en virtud de la cual el contribuyente debe cumplir con una obligación de dar a favor del Estado.

Frente a este particular, se reitera la posición jurisprudencial, según la cual, "[e]l ordenamiento jurídico debe conferir a la autoridad recaudadora los instrumentos para hacer exigible el deber del ciudadano de colaborar con el funcionamiento de los gastos públicos". Dentro de estos instrumentos, se encuentra precisamente la facultad de conciliación y transacción prevista en los artículos 38 y 39 de la Ley 863 de 2003.

9.2.4. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Indica que las denominadas amnistías tributarias, prohibidas por la Constitución, no pueden equipararse a los mecanismos de solución de conflictos, como la transacción y la conciliación, pues tienen una naturaleza jurídica diferente por las siguientes razones:

Con el fin de descongestionar los despachos judiciales y en aplicación del artículo 116 de la Constitución Política, se establece en el artículo 191 de la Ley 633 de 2000 un mecanismo temporal de resolución de conflictos tributarios existentes en la jurisdicción contencioso administrativa, respecto de los cuales no se haya proferido sentencia definitiva, consistente en que los contribuyentes, responsables o agentes retenedores de los impuestos nacionales que hayan presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, podrán conciliar con la DIAN, un porcentaje del mayor impuesto discutido y el valor de las sanciones e intereses según el caso, dependiendo de la instancia en que se encuentre el proceso.

Así mismo, con el propósito de terminar por mutuo acuerdo las discusiones tributarias pendientes en la vía gubernativa, se autoriza temporalmente a los contribuyentes, responsables y agentes retenedores a transar con la DIAN, un determinado porcentaje de los mayores impuestos, sanciones, intereses y actualización, siempre que se corrija y pague efectivamente una parte del mayor impuesto. Agrega, que ante la existencia de una relación

jurídica tributaria incierta referida a unos mayores tributos en discusión, es jurídicamente aceptable crear una oportunidad temporal para que las partes de mutuo acuerdo extingan su controversias sin incurrir en los enormes costos que representan para el ciudadano y el Estado, la intervención de la justicia administrativa.

Considera que en estas dos figuras el criterio que introduce el legislador es el de la resolución voluntaria de conflictos, y que las mismas van dirigidas a todos aquellos contribuyentes que tengan una discusión o un litigio pendiente en materia tributaria y no al deudor moroso, como se evidenció en los saneamientos de la Ley 223 de 1995.

Concluye que no viola la Constitución, una ley que permite la solución alternativa de los conflictos, ni el principio de igualdad y equidad tributaria, porque estos mecanismos no se dirigen a favor de unos contribuyentes, sino a favor de todos aquellos que hagan uso de los mismos, sin darles privilegios a unos pocos. Tampoco, sufre desmedro el principio de legalidad puesto que en la conciliación no se pacta sobre la norma jurídico tributaria, sino sobre su aplicación al caso concreto.

9.2.5. Intervención de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia

Considera que constituye un grave error decir que unos mecanismos alternativos de solución de conflictos, como lo son la conciliación administrativa y la terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos, equivalgan a una amnistía tributaria, pues ella supone la condonación o remisión de una obligación tributaria preexistente y plenamente exigible.

9.2.6. Intervención del ciudadano Jhon Alirio Pinzón Pinzón

El ciudadano interviene para coadyuvar la demanda, con los siguientes argumentos:

La conciliación consagrada en el artículo 38 y la terminación por mutuo acuerdo del artículo 39 vulneran abiertamente el artículo 13 Superior, al establecer situaciones de desigualdad entre los contribuyentes, responsables, agentes retenedores y usuarios aduaneros que tengan pleitos pendientes de resolver ante la administración tributaria o ante los tribunales de la jurisdicción contencioso administrativo, toda vez que hace depender de la oportunidad en que se presentaron sus demandas o les fueron notificados los actos administrativos liquidatorios o sancionatorios, para ser o no beneficiarios de dichos mecanismos alternativos de pago.

Los contribuyentes, responsables y agentes retenedores que no podrán beneficiarse con la transacción o conciliación de la Ley 863 de 2003 serán aquellos que al 29 de diciembre de 2003 ya habían definido su situación con la DIAN, ya sea pagando o suscribiendo un acuerdo de pago, por las deudas que tenían pendientes de pago, o que simplemente antes de esa fecha ya se había presentado una sentencia definitiva en primera o en única instancia ante los Tribunales Administrativos o con motivo de la apelación ante el Consejo de Estado. Es decir, indica, se crea una situación de desigualdad para quienes habiendo sido requeridos o sujetos de una liquidación oficial ejecutoriada, en la misma época de los beneficiados con la

Ley 863, pero no por estar descrita en el artículo 38, no pueden acceder a la terminación alternativa de los conflictos.

-La conciliación y la terminación por mutuo acuerdo, no consultan el espíritu de justicia que implica contribuir con la financiación, porque los contribuyentes, responsables y agentes retenedores que por razones circunstanciales al momento de entrada en vigencia de la Ley 863 de 2003, cumplían los requisitos de oportunidad previstos en ésta, podrán acceder a estos mecanismos de solución de conflictos, mientras que aquellos que a pesar de haber sido objeto de los mismos actos administrativos liquidatorios que dieron lugar a las demandas, por no existir al 29 de diciembre de 2003, controversia tributaria, no podrán hacerlo.

-Se desconoce también el principio de equidad tributaria, toda vez que los contribuyentes, responsables o agentes retenedores con controversias pendientes de decidir y que cumplan con los requisitos carentes de objetividad que planteó el legislador del 2003, van a obtener ventajas o beneficios tributarios sin una razón valedera y justa para acceder a ellas.

9.3. Concepto del Procurador General de la Nación

Indica el Jefe del Ministerio Público que la discusión de mayores impuestos o de las sanciones por parte del administrado en estricto sentido, en vez de ser el resultado del incumplimiento de las normas tributarias, obedecen al ejercicio del debido proceso y del derecho de defensa que garantiza el orden constitucional, y es ejercido tanto en la etapa administrativa (artículos 634, 634-1, 685, 691,697,702,703,707,711,714,715,719-1, 720, 742,746,817-4, 822, 863 de Estatuto Tributario), como jurisdiccional ante lo contencioso administrativo.

Por lo anterior, el cargo de amnistía tributaria contra la conciliación y la transacción no resulta procedente porque no hay morosidad, elusión o evasión tributaria en el comportamiento del administrado que utilizando las vías constitucionales y legales busca hacer valer sus derechos, aún asumiendo mayores costos que se causarán si sus pretensiones no son atendidas en debida forma. La conciliación se contempla por el legislador como una solución alterna del conflicto que se viene resolviendo dentro de los parámetros constitucionales.

Por las anteriores razones, se solicita a la Corte declarar la exequibilidad del artículo 38 únicamente por el cargo formulado y del artículo 39 únicamente por el cargo formulado y bajo el entendido que no procede en caso de sanciones impuestas por infracciones cambiarias, aduaneras o tributarias, que se encuentren en firme, para que se preserve el espíritu transaccional en relación con la suerte final de las discusiones en sede administrativa.

9.4. Consideraciones de la Corte Constitucional

El actor propone dos tipos de objeciones en relación con la constitucionalidad de las disposiciones demandadas.

Por un lado, expresa que ellas corresponden a amnistías disfrazadas y que en cuanto que tales, son contrarias a la Constitución, como de manera reiterada se ha señalado por la

jurisprudencia constitucional. Por otro, considera que la conciliación en materia de obligaciones tributarias es contraria al deber de contribuir y recae sobre recursos que hacen parte del patrimonio público, no susceptible de conciliación porque surge de bienes de uso público, inalienables, imprescriptibles e inembargables.

9.4.1. En relación con el primer cargo considera la Corte necesario precisar que las amnistías tributarias tienen lugar cuando se condonan, en todo o en parte, las obligaciones a cargo de un contribuyente respecto del cual ya se ha configurado la correspondiente obligación tributaria.

Las disposiciones acusadas contemplan dos situaciones distintas: por una parte, establecen la posibilidad de que los contribuyentes, responsables y agentes retenedores de los impuestos nacionales, así como los usuarios aduaneros que, en relación con liquidaciones oficiales o resoluciones mediante las cuales se establecen sanciones independientes, hayan presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción contencioso- administrativa antes de la fecha de entrada en vigencia de la Ley 863 de 2003, respecto de la cual no se haya proferido sentencia definitiva dentro de las instancias del proceso, puedan conciliar con la Administración de Impuestos. Por otra parte, se dispone que los contribuyentes, responsables y agentes retenedores de los impuestos nacionales, así como los usuarios aduaneros a quienes se les haya notificado o se les notifique hasta el 31 de marzo de 2004, requerimiento especial, pliego de cargos o liquidación oficial, podrán solicitar transar con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hasta el 30 de junio del año 2004, el sesenta por ciento (60%) del mayor impuesto discutido y el valor total de las sanciones, intereses y actualización según el caso, como consecuencia del requerimiento especial, pliego de cargos o liquidación oficial, siempre y cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o usuario aduanero corrija su declaración privada y pague el cuarenta por ciento (40%) del mayor impuesto propuesto.

En concepto del ICDT, lo que llevan implícito los dos artículos es una orden a la DIAN, para que, aunque el impuesto y las sanciones se hayan determinado "… en actos que, hasta demostración en contrario y por decisión en firme, tienen que presumirse legales, no recaude una parte del impuesto ni las sanciones, como tampoco los intereses causados sobre la totalidad del impuesto." Tales disposiciones, por consiguiente, tratarían de rebaja de deudas tributarias, con efecto equivalente al de los saneamientos decretados en los artículos 245 y 246 de la Ley 223 de 1995, que fueron declarados inexequibles por la Corte en la Sentencia C-511 de 1996.

Encuentra la Corte necesario precisar, sin embargo, que con la salvedad que, como se pone de presente por el señor Procurador General de la Nación, habrá de introducirse en el artículo 39, para establecer el momento hasta el que es posible la transacción, no cabe señalar, en las hipótesis a las que se refieren las normas acusadas, que se esté rebajando unas deudas tributarias a contribuyentes incumplidos o morosos. Ni puede decirse que quien acude a la jurisdicción lo haga con el propósito de eludir o evadir sus obligaciones tributarias.

Si bien es cierto que, en la hipótesis del artículo 38, las obligaciones tributarias por impuestos y sanciones han sido establecidos mediante actos administrativos que se encuentran en

firme y amparados por la presunción de legalidad, no es menos cierto que los mismos han sido controvertidos por el contribuyente en ejercicio de un claro derecho de raigambre constitucional, y con el propósito, precisamente, de desvirtuar esa presunción de legalidad. Así, en relación con ese contribuyente, a diferencia de lo que ocurre con quien de mala fe omite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no cabe señalar que obrando en contravía de los postulados de la buena fe, se constituya en incumplido o moroso, porque, precisamente, su actividad se orienta, en ejercicio de un derecho de orden constitucional, a cuestionar la existencia o la cuantía de las obligaciones administrativamente declaradas. Y no cabe presumir, porque resultaría contrario al principio de la buena fe, que el contribuyente que acude a la jurisdicción lo hace con el propósito de entorpecer el recaudo o eludir el cumplimiento oportuno de una obligación tributaria.

En cuanto hace al artículo 39, y como quiera que presupuesto de la norma es que exista una diferencia de criterio entre el contribuyente que ha presentado su liquidación privada y la Administración, mientras la actuación administrativa no se encuentre en firme, no cabe predicar del contribuyente destinatario de la misma la condición de incumplido o moroso. Y de esta manera, resulta admisible, sin que se configure una amnistía, que el legislador permita que se transe en torno a una obligación alrededor de la cual se ha expresado una diferencia de criterio entre la Administración y el contribuyente. Es claro, en esta hipótesis, como lo señala el señor Procurador General en su concepto, que la transacción solo cabe frente a actuaciones que no se encuentren en firme, porque a partir del momento en el que las mismas adquieren firmeza, y siempre y cuando no fueren demandadas, el contribuyente que no cumpla con las obligaciones que de ellas se derivan se encontraría en situación de mora no saneable con medidas que tendrían, entonces si, el carácter de amnistías.

No obstante que, tal como se pone de presente por el demandante y por algunos intervinientes, la Corte en Sentencia C-511 de 1996 declaró la inexequibilidad de unas medidas de saneamiento cuyo contenido era, en su expresión técnica, muy similar al de las disposiciones que hoy son objeto de análisis, es preciso tener en cuenta que en aquella oportunidad, la razón que, de manera general, esgrimió la Corte para determinar la inexequibilidad de las mismas fue la de que no resultaba admisible constitucionalmente que el incumplimiento fuese título para obtener beneficios y que se premiase a los morosos en detrimento de quienes cumplen oportunamente con sus obligaciones tributarias.

Pese a que la Corte en aquella oportunidad no realizó un análisis específico de las condiciones de incumplimiento y morosidad en relación con los artículos 245 y 246 de la Ley 223 de 1995, cabría señalar que ellas surgen de una especial configuración de la medida de saneamiento prevista en tales artículos, que no está presente en las disposiciones actualmente demandadas. En efecto, como condición para la medida de saneamiento, tratándose del llamado saneamiento de impugnaciones previsto en el artículo 245, el contribuyente debía desistir totalmente de las objeciones, recursos o acciones administrativas y aceptar deber el mayor impuesto susceptible de reclamación o la correspondiente sanción. En el llamado saneamiento de demandas ante la jurisdicción contencioso administrativa, previsto en el artículo 246 de la Ley 223 de 1995, como condición para quedar exonerados del mayor impuesto a su cargo, así como del anticipo del año siguiente al gravable, de las sanciones, intereses y actualización correspondiente, los contribuyentes debían desistir totalmente de su acción o demanda y pagar un porcentaje del

impuesto discutido.

Por consiguiente, al evaluar la constitucionalidad de esas normas, la Corte no se pronunció sobre la posibilidad de conciliar o transar las obligaciones tributarias respecto de las cuales existiese controversia entre la Administración y el contribuyente. Como quiera que, como resultado de la citada controversia, tanto en sede administrativa como judicial, el contribuyente puede ser exonerado de las obligaciones que se le atribuyen, no cabe señalar que las normas que permiten la transacción o la conciliación en relación con tales obligaciones, sin un análisis sobre la procedencia constitucional de tales figuras, impliquen condonar una obligación a quien tiene la condición de deudor moroso.

En el esquema de la Ley 683 de 2003, el contribuyente no desiste de su reclamación, sino que se acoge a una oportunidad legal para conciliar o transar en torno a las diferencias que mantenga con la Administración. Por consiguiente, mientras las actuaciones administrativas o judiciales no se hayan completado con resultado desfavorable al contribuyente, y mientras éste mantenga su pretensión, no cabe comparar su situación con la de quien sabiendo que debe, y aceptando la legalidad de la obligación, se abstiene, de hecho, de cumplir sus obligaciones tributarias.

Por consiguiente, no se trata de favorecer al contribuyente incumplido o moroso con una rebaja en sus obligaciones, sino de terminar anticipadamente una controversia en torno a las mismas, razón por la cual no cabe afirmar que las normas acusadas constituyan una amnistía tributaria.

9.4.2. El segundo cargo hace referencia a la imposibilidad de conciliar en materia tributaria, que había sido consagrada expresamente por la ley y que encontraría asidero constitucional en la indisponibilidad, por parte de la Administración, de los recursos que se originen en el deber de tributar.

De manera preliminar puntualiza la Corte que carece de sustento la pretensión del demandante conforme a la cual los recursos provenientes de las obligaciones tributarias tienen el carácter de bienes de uso público y por consiguiente la condición de inalienables, imprescriptibles e inembargables.

Con todo, si cabría indagar acerca de la posibilidad de que la Administración disponga, por la vía de la transacción o la conciliación, de obligaciones que han sido establecidas en legal forma, mediante actos administrativos que se encuentran en firme o en proceso de estarlo, y amparados, cumplida esa condición, por la presunción de legalidad.

Los supuestos normativos de las disposiciones demandadas, sin embargo, conducen el debate constitucional por otros derroteros, dado que, tal como se pone de presente por el ICDT5, tales disposiciones, no confieren a la Administración capacidad dispositiva alguna, en la medida en que su papel se limita a actualizar la voluntad conciliatoria o de transacción contenida en la propia ley.

En efecto, de acuerdo con las normas objeto de estudio, cumplidas las condiciones en ellas

establecidas, el contribuyente queda habilitado para solicitar conciliar o transar, y la operación seguirá el curso predispuesto por la ley.

La pregunta es, entonces, ¿cabe que el legislador, de manera general establezca las condiciones que den lugar a una transacción o una conciliación en torno a obligaciones tributarias, que, supuesto el ánimo del respectivo contribuyente, operan por ministerio de la propia ley?

Encuentra la Corte que, en este caso, la materia es susceptible de conciliación, por referirse a pretensiones de carácter patrimonial y contenido económico, y, como quiera que esas conciliación o transacción, operan sobre materias objeto de controversia, no comportan, por consiguiente, per se, la rebaja de obligaciones ciertas e indiscutidas y no pueden catalogarse como amnistías tributarias, las misma se encuentran dentro de la órbita de configuración del legislador, que puede, por consideraciones de recaudo, de eficiencia administrativa y de ahorro de recursos plantear fórmulas alternativas para la solución de las controversias que se hayan presentado en torno a las obligaciones tributarias.

9.4.3. En consonancia con los dos cargos anteriores, el actor plantea una violación del principio de igualdad, por cuanto se estaría concediendo un tratamiento privilegiado a quienes incumplieron con sus deberes tributarios, en detrimento de quienes han sido cumplidos con el fisco. Ese planteamiento, así formulado, resulta equivocado, porque presupone que quien controvierte administrativa o judicialmente los actos mediante los cuales se le establece un impuesto o una sanción, ha incumplido de mala fe con sus obligaciones tributarias, cuando en realidad, como se ha dicho, ejerce un derecho de raigambre constitucional, para controvertir las actuaciones de la Administración que considera contrarias a la ley y lesivas de sus derechos.

Con todo, cabría señalar que la desigualdad resulta de la comparación objetiva entre quien paga sus obligaciones tributarias, y quien, en el mismo supuesto de hecho, liquida una obligación menor y luego, al ser requerido por el excedente, recurre o demanda, según el caso. En ese evento, por efecto de las disposiciones demandadas, y sin que exista certeza judicialmente declarada en torno al alcance de la obligación tributaria, el beneficiario de las normas pagaría un impuesto menor, sin sanciones y sin intereses. En esta dimensión del planteamiento, sin embargo, hace falta un elemento indispensable para la realización de un juicio de igualdad, cual es la comparabilidad de las situaciones. En efecto, en la hipótesis planteada, cada uno paga o está dispuesto a pagar lo que reconoce deber. Y una es la situación de quien paga lo que cree deber y otra muy distinta la de quien expresa su inconformidad con la obligación que se le ha establecido. El segundo alienta la expectativa de no pagar lo que se le cobra en exceso, y por eso puede beneficiarse de una medida de transacción o conciliación. El otro, habiendo tenido la oportunidad de controvertir la obligación a su cargo, optó por pagarla, convencido de que había sido adecuadamente establecida. Quien controvierte la obligación, asume un riesgo, y el resultado puede, o serle totalmente adverso, o plenamente favorable o, finalmente puede, planteársele una fórmula de transacción o conciliación, como en este caso. Pero todo ello es fruto de la decisión libre y legítima de controvertir la decisión, como es igualmente libre y legítima la decisión de no

hacerlo.

Se puede argumentar que este tipo de opciones legislativas, con un propósito de recaudo en el corto plazo, alientan la evasión en un horizonte temporal más amplio. Sin embargo, ese efecto no sería, en este caso, susceptible de calificación jurídica, y obedece a una consideración de política legislativa la ponderación entre la ganancia por la oportunidad del recaudo y el ahorro de tiempo y recursos administrativos, y un eventual estímulo a controvertir administrativa y judicialmente las obligaciones tributarias, con la perspectiva, también eventual, de beneficiarse de una medida legal de alivio o saneamiento.

Por las anteriores consideraciones, habrá de declararse la exequibilidad de las disposiciones acusadas, haciendo la salvedad de que la transacción prevista en el artículo 39 acusado solo cabe respecto de obligaciones que se hayan establecido en actos administrativos que no se encuentren en firme.

1. Examen de constitucionalidad del artículo 47 de la Ley 863 de 2003

Transcripción de la norma demandada:

Artículo 47. Retención por estampillas. Los ingresos que perciban las entidades territoriales por concepto de estampillas autorizadas por la ley, serán objeto de una retención equivalente al veinte por ciento (20%) con destino a los fondos de pensiones de la entidad destinataria de dichos recaudos. En caso de no existir pasivo pensional en dicha entidad, el porcentaje se destinará al pasivo pensional del respectivo municipio o departamento.

Norma constitucional que se considera infringida: artículo 1°, 287 numeral 3, y 362 de la Constitución Política.

10.1. Argumentos del Demandante

Considera el actor que el artículo 47 de la Ley 863 de 2003, al ordenar una retención del 20% de los ingresos de las entidades territoriales por concepto de estampillas, desconoce el derecho que tienen estas entidades de administrar sus recursos, en virtud de su autonomía para la gestión de sus propios intereses, vulnerándose los artículos 1°, 287 numeral 3º y 362 de la Constitución Política.

10.2. Intervenciones

10.2.1. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

A juicio del Instituto el artículo 47 demandado es una disposición racional y proporcional de conformidad con la jurisprudencia constitucional. La Ley 863 de 2003 es una de las medidas que en principio propuso el Gobierno con el objeto de “en el corto plazo resolver el problema estructural de las finanzas públicas –afectadas por el déficit fiscal, el nivel de endeudamiento, y las posibilidades decrecientes de financiación”, medidas que deben ser implantadas con urgencia para prevenir entre otras secuelas desastrosas “incumplir las obligaciones constitucionales con los sectores más vulnerables de la población, pues los

pasivos pensionales de las entidades territoriales ascienden de forma sorprendente:

“Algunos departamentos destinan más de la mitad de los gastos de funcionamiento a pagar mesadas pensionales; problema que seguirá creciendo de no tomarse medidas drásticas. En cuanto a los municipios sólo 19 de los 1098 no presentan deudas pensionales; los demás tienen deudas cercanas a 33.5 billones de pesos, sin considerar las entidades descentralizadas.”

Por lo anterior, la disposición acusada se ajusta a derecho debido a que su objeto es tratar de inyectar recursos para los preocupantes pasivos pensionales. De ahí que sea una de las disposiciones que tiene como objetivo la estabilidad económica del país que se logra entre otros asegurando el cumplimiento de los mencionados pasivos.

En esta materia, en opinión disidente del Instituto, se expresa que resulta contrario a la jurisprudencia constitucional que la ley ordene a los entes territoriales que destinen una parte de sus rentas propias a fines específicos sin que exista una justificación constitucional. Tal justificación no estaría presente en este caso, en la medida en que el problema pensional ha sido enfrentado con medidas legislativas y resulta desproporcionado, por consiguiente, producir, sobre esa base una quiebra de la autonomía regional.

Señala que si bien es cierto la norma demandada establece una destinación específica, sobre un tributo propiedad de las entidades territoriales, también es cierto que las estampillas por regla general, obedecen a la necesidad de financiar un determinado sector o actividad (hospitales, universidades, electrificación rural, pro-desarrollo, etc), y por lo tanto se caracterizan por tener desde su creación una destinación específica establecida directamente por el legislador, y por lo tanto resulta válido que el mismo modifique el referido tributo, asignándole una nueva destinación a un porcentaje de dichos recursos, orientado a financiar una obligación social constitucional del orden territorial, referida a la seguridad social de los pensionados.

De otra parte, advierte que en el ámbito de la autonomía fiscal de las entidades territoriales, ésta no es absoluta, sino que la misma está limitada por la Constitución y por la ley.

Así mismo, indica que el tema de la insuficiencia de recursos de las entidades territoriales para atender el pasivo pensional a su cargo, incluidas las mesadas pensionales, puede poner en alto riego la estabilidad económica de la Nación, ya que eventualmente se vería abocada a asumir los compromisos insolutos de las entidades, y en consecuencia, la intervención del legislador en esta materia, reorientando parte de la renta territorial por concepto de estampillas tiene plena justificación y no vulnera la autonomía de las entidades territoriales.

En relación con el artículo 363 Superior, señala que con la norma demandada no se configura la presunta vulneración, pues esta ordena destinar los recursos a los fondos de pensiones de las entidades beneficiarias de cada una de las estampillas, entidades que son del orden territorial.

10.2.3. Intervención de la Universidad del Rosario

Considera que la norma demandada al disponer que el 20% de lo que reciban las entidades por concepto de estampillas será destinado al fondo de pensiones, es racional y proporcional conforme a las posiciones jurisprudenciales sobre la autonomía de las entidades territoriales.

Sostiene que la Ley 863 de 2003 es una de las medidas que en principio propuso el Gobierno con el objeto de que en el corto plazo, se resuelva el problema estructural de las finanzas públicas, afectadas por el déficit fiscal, el nivel de endeudamiento, y las posibilidades decrecientes de financiación, medidas que son urgentes de implementar para prevenir otras secuelas desastrosas.

En esta medida, la disposición acusada se ajusta a derecho debido a que su objeto es tratar de inyectar recursos para los preocupantes pasivos pensionales.

10.2.4. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

El legislador al establecer en la norma demandada una retención sobre los ingresos de las entidades territoriales por concepto de estampillas, no vulneró el principio de autonomía de las entidades territoriales, ni las atribuciones que la Constitución les atribuye en materia tributaria, pues no hizo nada distinto a ejercer la soberanía fiscal de que es titular, motivo por el cual se considera exequible esta disposición.

1. Concepto del Procurador General de la Nación

Indica el Jefe del Ministerio Público que las estampillas son mecanismos tributarios para arbitrar recursos. Las aquí referidas son creadas por la ley para atender necesidades específicas de organismos de entes territoriales, y por lo tanto son rentas de su propiedad exclusiva y gozan de las mismas garantías de la propiedad y renta de los particulares (artículo 362 Superior).

Señala que la destinación de recursos de las estampillas regionales creadas por ley, para financiar necesidades pensionales específicas del propio ente beneficiario de los recursos arbitrados por venta de estampillas, o del Departamento o municipio al cual pertenezcan, respeta la propiedad regional de tales recursos, conciliando su obligación social con la destinación que hace el legislador para fondear los pasivos pensionales.

Destaca que la Corte ha afirmado que las rentas nacionales cedidas a los departamentos y municipios pueden ser objeto de específica destinación por parte del legislador, siempre y cuando el fin al cual se destinen revista de un interés que razonablemente pueda predicarse de las entidades territoriales beneficiadas(Sentencia C-1114 de 2003).

10.4. Consideraciones de la Corte Constitucional

La Corte ha señalado que “[l]a autonomía constituye el pilar a partir del cual los entes territoriales pueden alcanzar los fines asignados por el Constituyente, al gozar de cierta capacidad jurídica de auto gestión política, administrativa y fiscal. Sobre esta última, la autonomía se traduce en el derecho en cabeza de los departamentos y municipios de

“administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones”, al tenor del artículo 287 de la Constitución. Sin embargo, por disposición del mismo precepto constitucional, dicha autonomía no es absoluta, pues se enmarca dentro de los límites de la Constitución y la ley, lo cual encuentra justificación en el hecho de que los departamentos y municipios carecen de la soberanía fiscal que ostenta de manera exclusiva el Congreso de la República. En este sentido, se puede afirmar que la potestad impositiva de las entidades territoriales no es autónoma sino subordinada a la ley.

En ese contexto, ha precisado la Corporación que “[e]l grado de injerencia del legislador en la administración de los recursos de las entidades territoriales depende del origen de los mismos. Lo que se expresó de la siguiente manera: ‘[s]i la ley crea un impuesto nacional, entonces la misma ley debe definir todos los elementos de la obligación tributaria. Pero en cambio, si se trata de un tributo territorial, y en especial si la ley se limita a autorizar el tributo, entonces pueden las correspondientes corporaciones de representación popular, en el ámbito territorial, proceder a desarrollar el tributo autorizado por la ley. Esto significa que en tales eventos, ‘la ley puede ser más general, siempre y cuando indique, de manera global, el marco dentro del cual las asambleas y los concejos deben proceder a especificar los elementos concretos de la contribución’ (Sentencia C-084 de 1995). Así, desde sus primeros fallos, esta Corporación ya había señalado que ‘la ley de autorizaciones puede ser general o puede delimitar específicamente el tributo, pero al menos debe contener los límites dentro de los cuales la ordenanza o el acuerdo fijen los contenidos concretos de que habla el artículo antes citado.’ (Sentencia C-004 de 1993)”.6

En relación con el grado de injerencia que puede tener la ley en los recursos de las entidades territoriales provenientes de fuente endógena, la Corte en las Sentencias C-538 de 20027 y C-873 de 20028 y, realizó el siguiente recuento jurisprudencial:

“cuando se trata de recursos territoriales provenientes de fuente endógena (recursos propios), la posibilidad de intervención por parte del legislador aparece muy restringida, pues de otra forma la autonomía financiera de las entidades territoriales correría el riesgo de perder su esencia”.9

Al respecto, el artículo 338 de la Constitución no concede a las respectivas asambleas o concejos, de manera exclusiva, la facultad de determinar la destinación del recaudo, pudiendo hacerlo el Congreso en la ley habilitante, sin que por ello se restrinja el alcance del principio de autonomía territorial plasmado en la Constitución, ya que existe una conjunción entre este último y los principios de unidad económica nacional y soberanía impositiva en cabeza del Congreso, que permite hallar razonable una interpretación en ese sentido, siempre y cuando se entienda que la intervención del legislador sobre los recursos propios o fuentes endógenas de financiación es justificada en cada caso.

Se concluye entonces que dentro del marco de generalidad de la ley de autorizaciones a que se ha hecho referencia, bien puede incluir el legislador, en ejercicio de su soberanía impositiva, la destinación del recaudo a que aluden las leyes demandadas, siempre que no implique una intervención injustificada en la autonomía de los entes territoriales. La Corte10 ha establecido una serie de criterios para determinar la constitucionalidad de dicha

intervención impositiva en materia de recursos endógenos, así:

“Cuando (i) lo señala expresamente la Constitución; (ii) es necesario proteger el patrimonio de la Nación, es decir, para conjurar amenazas sobre los recursos del presupuesto nacional; (iii) resulta conveniente para mantener la estabilidad económica interna y externa; (iv) las condiciones sociales y la naturaleza de la medida así lo exigen por trascender el ámbito simplemente local o regional. Si bien es cierto que la Constitución prohibe la creación de rentas nacionales con destinación específica, también lo es que no prohíbe la asignación específica de rentas de otro orden, toda vez que no son computadas dentro de los ingresos corrientes de la nación11.

“De cualquier manera, toda restricción a la autonomía territorial, en cuanto implica la destinación específica de sus recursos propios, tendrá que ser necesaria, útil y proporcionada al fin constitucional que el legislador busca alcanzar, o de lo contrario deberá ser declarada inexequible12.”13

A partir de las anteriores consideraciones, considera la Corte que el artículo demandado no desconoce la autonomía de las entidades territoriales en el manejo de sus recursos, por cuanto la previsión allí contenida se orienta a atender un problema que no solamente tiene un enorme impacto sobre las finanzas públicas sino que plantea un problema social de graves proporciones, que afecta no solo a quienes están llamados a ser beneficiarios directos de la destinación especial prevista en la ley, sino a todos los habitantes del territorio nacional, en la medida en que la cobertura del pasivo pensional compromete al Estado en su integridad, situación que constituye una clara amenaza para el presupuesto nacional, compromete la estabilidad económica, y responde a una cuestión social que trasciende el ámbito meramente regional o local.

Por las anteriores consideraciones, habrá de declararse la exequibilidad, en relación con el cargo analizado, del artículo 47 de la Ley 863 de 2003.

11. Examen de constitucionalidad de los artículos 48, 49, 50, 51, 54, 55 y 59 de la Ley 863 de 2003.

Artículo 48. De las contraprestaciones económicas a título de regalía, derechos o compensaciones que correspondan a los departamentos y municipios en cuyo territorio se adelanten explotaciones de recursos no renovables, así como a los puertos marítimos y fluviales por donde se transporten dichos recursos o productos derivados de los mismos, se descontará previamente el cinco por ciento (5%) con destino al Fondo Nacional de Pensiones de las entidades territoriales. El descuento será realizado directamente por la entidad responsable de su giro. El saldo restante conservará la destinación y los porcentajes de distribución de que tratan las normas vigentes.

Los departamentos productores podrán asignarle recursos a las cuentas de los municipios que conforman el departamento.

Para los mismos efectos de los recursos del Fondo Nacional de Regalías se descontará, a título de inversión regional, un cincuenta por ciento (50%). El descuento será realizado directamente por la entidad responsable de su giro. El saldo restante conservará los

porcentajes de distribución de que tratan las normas vigentes. Los aportes se realizarán teniendo en cuenta los siguientes criterios: monto de los pasivos pensionales, población, eficiencia y nivel de desarrollo; esto de conformidad con el reglamento que para el efecto adopte el Gobierno Nacional.

Los recursos de que tratan los dos incisos anteriores, se asignarán a las cuentas de las respectivas entidades territoriales en el Fondo Nacional de Pensiones de las entidades territoriales.

Quedan excluidas de la obligación anterior las entidades territoriales que de acuerdo con la certificación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, cuenten con el ciento por ciento (100%) de las provisiones del pasivo pensional en los términos previstos en la Ley 549 de 1999. El seguimiento y actualización de los cálculos actuariales y el diseño de administración financiera, se realizarán por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público con cargo a los recursos de que trata el numeral 11 del artículo segundo de la Ley 549 de 1999.

Artículo 49. El parágrafo 3º del artículo 78 de la Ley 715 de 2001 quedará así:

“Parágrafo 3º. Del total de los recursos de la participación de propósito general, descontada la destinación establecida en el inciso primero del presente artículo, los municipios, distritos y el departamento archipiélago de San Andrés y Providencia destinarán el cuatro por ciento (4%) para deporte, el tres por ciento (3%) para cultura y el diez por ciento (10%) para el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, Fonpet, con el fin de cubrir los pasivos pensionales.

Para el caso de la asignación al Fonpet señalada en el inciso anterior, el Ministerio del Interior y Justicia deberá enviar al Departamento Nacional de Planeación la certificación respectiva sobre las categorías adoptadas por los municipios y distritos, para la vigencia siguiente a más tardar el 20 de diciembre de cada año.

Con base en dicha información, el Departamento Nacional de Planeación, al realizar la distribución de los recursos de la participación de propósito general, distribuirá el monto establecido por el Fonpet en el presente parágrafo. Una vez aprobada la distribución del Sistema General de Participaciones por el Conpes Social, estos recursos serán girados directamente al Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, con la misma periodicidad y oportunidad prevista para los recursos del Sistema General de Participaciones.

En caso de que la categoría de un distrito o municipio no pueda ser certificada por el Ministerio del Interior y Justicia y no se encuentre en la categorización expedida por la Contaduría General de la Nación, en primer lugar, se considerará la categoría certificada por dichas entidades para la vigencia anterior, y en última instancia, el Departamento Nacional de Planeación procederá a estimar dicha categoría, la cual, en este caso, solo tendrá efectos para la distribución del porcentaje destinado al Fonpet de que trata este parágrafo.

Previa certificación expedida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, quedan excluidos de la obligación de hacer la destinación al Fonpet prevista en este parágrafo, los municipios, departamentos o distritos que no tengan pasivo pensional, y aquellos que estén

dentro de un acuerdo de reestructuración de pasivos conforme a la Ley 550 de 1999, o las normas que la sustituyan o modifiquen, siempre y cuando estos recursos se encuentren comprometidos en dicho acuerdo de reestructuración.

Artículo 50. Los recursos correspondientes a los reaforos de la Participación en los Ingresos Corrientes de la Nación de las vigencias 2000 y 2001 que se encuentran pendientes de giro al departamento de San Andrés, distritos y municipios, se asignarán a las cuentas de las respectivas entidades territoriales en el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales. Estos recursos se distribuirán de acuerdo con las reglas utilizadas para la distribución de la participación de los ingresos corrientes de la Nación de dichas vigencias.

Artículo 51. Para el cubrimiento de las obligaciones por concepto de bonos pensionales y cuotas partes de bonos pensionales, los entes territoriales podrán utilizar hasta el cincuenta por ciento (50%) del saldo disponible en la cuenta del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, Fonpet, creado por la Ley 549 de 1999, aun cuando la reserva constituida no haya alcanzado el ciento por cien to (100%) del pasivo pensional. Conforme al reglamento que establezca el Gobierno Nacional, estos recursos podrán transferirse directamente a las entidades administradoras en nombre de los entes territoriales emisores, previa autorización del representante legal respectivo.

Artículo 54. Los recursos recaudados por concepto de los parágrafos 2º y 3º del artículo 54 de la Ley 141 de 1994, modificado por el artículo 40 de la Ley 756 de 2002, se destinarán durante los próximos cuarenta y ocho (48) meses a proyectos de saneamiento básico y fortalecimiento del sector salud, proyectos que deberán ser presentados y ejecutados por las respectivas direcciones territoriales de salud, las unidades básicas de atención de salud de carácter público o quien haga sus veces, todo ello dentro de la jurisdicción territorial contemplada en la Ley anteriormente señalada.

Artículo 55. En concordancia con el artículo 32 de la Ley 169 de 2003 Cámara, los negociadores por Colombia de tratados internacionales en los cuales se afecten productos del sector agropecuario y que en el exterior sean objeto de ayudas internas a la producción o subsidios a la exportación, o políticas monetarias o económicas con impacto de distorsión en los precios, generando competencia desleal a la producción nacional, deberán establecer en las negociaciones medidas como cláusulas de salvaguardia: Franjas de precios, períodos de desgravación protecciones arancelarias, o tratamientos especiales que eviten colocar en un plano de desigualdad a aquellos productos que por su importancia y significación puedan afectar el ingreso y el empleo nacional, en especial cuando los perjudicados sean las poblaciones campesinas del país. Estas protecciones se irán marchitando simultáneamente, en la medida en que los países que otorgan las ayudas internas y los subsidios a la exportación, o disponen las políticas distorsivas, hagan lo propio.

Artículo 59. Transferencias y destinaciones. Créase una Transferencia Cafetera con cargo al Fondo Nacional del Café, que será administrado en forma independiente por los Comités Departamentales de Cafeteros de la Federación Nacional de Cafeteros de Colombia, en contabilidad separada, de acuerdo con los parámetros del contrato de administración del Fondo, que se destinará a programas de desarrollo social y económico de las zonas cafeteras, de fomento y apoyo al cooperativismo, de mejoramiento de las condiciones de la

población campesina en zonas cafeteras, directamente o a través de convenios con los entes territoriales, cuando lo permita la naturaleza de los programas.

El monto de la Transferencia Cafetera será el equivalente al 16% de la contribución cafetera, antes de adicionar los dos centavos de dólar (USS $ 0.02), a que hace referencia el inciso 2º del artículo 63 de la Ley 788 de 2002.

La transferencia cafetera será adjudicada a cada Comité Departamental de Cafeteros teniendo en cuenta, entre otros criterios: la producción y el número de familias cafeteras.

Norma constitucional que se considera infringida: artículo 158 de la Constitución Política.

11.1. Argumentos del Demandante

Considera el actor que los artículos anteriormente transcritos violan el artículo 158 de la Constitución, pues con ellos se desconoce el principio de unidad de materia, toda vez que son artículos independientes al ámbito tributario que desarrolla la Ley 863 de 2003.

Después de señalar que la materia tributaria, como propia de la Ley 863 de 2003, se desprende del artículado de la misma, así como de su estructura, que se divide en capítulos referentes a temas tributarios y a otras propuestas, para cada una de las disposiciones acusadas hace un recuento de su contenido para indicar, después, que el mismo no tiene relación de conexidad con la materia tributaria propia de la ley.

11.2. Intervenciones

11.2.1. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Indica el ICDT que el contenido de la Ley 863 de 2003 se enuncia en su título: “Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas”. De ahí que, la materia tributaria es una de las que se propuso regular esta ley, encontrándose dentro de las no tributarias las disposiciones cuya acusación se examina, razón por la cual las mismas no desconocen el principio de unidad de materia.

En opinión disidente del anterior criterio se señala, mediante una trascripción del concepto que el ICDT había presentado con ocasión de la demanda distinguida con el expediente D-3436, que el tema tributario tiene entidad propia, por manera que una ley que verse sobre el mismo tiene delimitada su materia y toda disposición que no guarde una relación directa con dicho asunto, resulta extraña e intrusa y por consiguiente debe ser declarada inexequible.

11.2.2. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Señala que los artículos 48, 49, 50, 51, 54, 55 y 59 de la Ley 863 de 2003, no vulnera el principio de unidad de materia, por cuanto los asuntos regulados por la norma demandada tienen una relación de conexidad con la materia dominante en la ley y con el título al cual pertenecen.

Destaca que según la jurisprudencia constitucional un proyecto de ley puede tener diversidad de contenidos temáticos, siempre y cuando entre los mismos exista una relación de conexidad objetiva y razonable. En este caso, la ley en su encabezado señala: “Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas”, de ahí que, sea fácil encontrar una relación de conexidad entre las materias demandadas y las normas tributarias, aduaneras y fiscales, por cuanto ella guarda estrecha relación con uno de los fines perseguidos por la ley como es estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas del Estado.

Advierte que los temas referidos se incluyeron dentro del proyecto original y tuvieron los debates reglamentarios configurándose así el pleno cumplimiento de los principios que son sustento de la unidad de materia de la ley, cuales son: el de identidad y consecutividad.

Por ello, advierte, dentro de la estructura de la ley, son tan importantes los temas estrictamente tributarios del orden nacional, como los temas fiscales del orden territorial, relacionados con las transferencias o el pasivo pensional territorial. Si bien es cierto, dice “los artículos acusados modifican y adicionan la Ley 715 de 2001, no es menos cierto que estas disposiciones guardan conexidad temática indiscutible con el tema tributario, y no se requiere, mayor análisis para concluir que las disposiciones acusadas no son ajenas a la materia fiscal, ni se aparta de su finalidad, de tal forma que su incorporación a dicha ley no vulnera el principio de unidad de materia.”

11.2.3. Intervención de la Universidad del Rosario

Los artículos 48, 49, 50 y 51 tienen conexidad teleológica pues se refieren a la inyección de recursos a favor de los pasivos pensionales de las entidades territoriales, toda vez que la idea es que las dos principales fuentes de recursos territoriales: el Sistema General de Participaciones y las Regalías, inyecten recursos a los fondos de pensiones territoriales, lo que repercute en el equilibrio fiscal, objeto de la ley de la cual hacen parte.

A su vez, los artículos 54, 55 y 59 tienen conexidad teleológica, por cuanto inciden positivamente en la sostenibilidad y equilibrio fiscal, pues no puede negarse que la inversión de recursos en proyectos de saneamiento básico, fortalecimiento del sector salud, programas de desarrollo social y económico y la protección del sector agropecuario constituyen medidas fiscales que contribuyen a la sostenibilidad y solvencia económica del país.

11.2.4. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, señala que la unidad de materia no se desconoce cuando el contenido de una disposición se relaciona objetivamente -directa o indirectamente- con el tema central del cuerpo normativo y mal podría aplicarse, en este campo, un criterio estrictamente formal, pues con ello no sólo se impondría límites irrazonables a la labor del órgano legislativo, sino que se desconocería la existencia de relaciones esenciales entre normas, que aparentemente, se refieren a materias diferentes, pero que guardan una conexión objetiva y razonable.

Por lo anterior, se considera que las normas acusadas no vulneran la Carta, por cuanto están directamente relacionadas con el conjunto de principios y reglas en materia fiscal que la ley regula, además de que existe plena concordancia entre el título de la ley y su contenido.

11.3. Concepto del Procurador General de la Nación

El Jefe del Ministerio Público, señala que el título de la Ley 863 de 2003, indica que esta normatividad se expide para establecer normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas. Luego el objetivo del legislador, hace que la materia de la ley referida no se circunscriba al asunto tributario sino que trasciende en función del crecimiento económico y de las finanzas públicas.

Considera que la reasignación de recursos por diferentes conceptos con destino al Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales contempladas en los artículos 48, 49, 50, 51 obedece al propósito de establecer normas fiscales encaminadas al saneamiento de las finanzas públicas en el tema de las pensiones de causación territorial, que soporta graves problemas de financiación por lo que resultan ajustados a la unidad de materia aquí cuestionada.

En relación con la destinación específica de los recursos de regalías para los municipios de las antiguas comisarías para proyectos de saneamiento básico y salud a que se refiere el artículo 54 de la Ley 863 de 2003, indica que es una norma fiscal para controlar la inversión de regalías en esos territorios evitando su dilapidación, a través del encausamiento hacia las necesidades más sentidas de esas regiones y así sanear las finanzas públicas, razón por la cual también se solicitará su exequibilidad.

Respecto de cláusulas de salvaguardia en negociación de tratados internacionales que afecten el sector agropecuario por competencia desleal, ordenado en el artículo 55 de la Ley 863 de 2003, señala, que está encaminado a proteger el crecimiento económico interno del sector agropecuario frente a la competencia desleal de países que subvencionan tal sector, por esta razón solicita su exequibilidad pues su contenido general es inequívoco aún cuando el encabezamiento de dicha norma no resulte claro.

Referente a la creación de una transferencia cafetera con cargo al Fondo Nacional del café mediante el artículo 59 de la Ley 863, indica que es una norma eminentemente tributaria que no vulnera el principio de unidad de materia, por lo que también el Ministerio Público solicita su exequibilidad pero únicamente frente al cargo formulado, como en iguales términos lo pedirá respecto de las otras normas ya señaladas.

11.4. Consideraciones de la Corte Constitucional

De manera ampliamente reiterada la Corte ha fijado las condiciones dentro de las cuales opera el principio de unidad de materia, y, en particular, la manera como debe estructurarse un cargo de inconstitucionalidad por este concepto.

Para cumplir con esa carga argumentativa, no basta con que el actor se limite a señalar la que en su criterio es la materia propia de la ley, o a describir el contenido de las normas que

acusa como carentes de relación de conexidad con esa materia, sino que debe fundar sus afirmaciones en un razonamiento, así sea mínimo, pero, en todo caso, suficiente para plantear el debate de constitucionalidad.

De este modo, para identificar la materia propia de la ley, no basta con señalar que la mayoría de sus artículos, o incluso de los capítulos en los que ella se divide, hacen referencia a una determinada materia, sino que es necesario acudir, también, al objeto de la ley, declarado en su propio articulado o en los informes de ponencia, y al examen del encabezado de la ley, de la exposición de motivos y de los propios informes de ponencia. Sin un examen, así sea somero, de estos elementos, mal puede sostenerse que el actor ha establecido cual es la materia propia de una ley, como presupuesto para construir a partir de allí un cargo de inconstitucionalidad contra determinadas disposiciones de la ley por resultar ajenas a esa materia.

Una vez establecida la materia propia de la ley, el demandante debe señalar de manera específica las disposiciones que considera ajenas a la misma, presentando, en cada caso, las razones por las cuales estima que ello es así. Esto es, no basta con afirmar que determinadas normas no guardan relación con el núcleo temático de la ley, sino que hay que presentar las razones por las cuales no resulta posible establecer ningún tipo de relación de conexidad entre unas y otro.

En el presente caso, no obstante que el encabezado de la ley claramente permite concluir que su contenido es más amplio que el meramente tributario, en la medida en que de acuerdo con el mismo, ella tiene por objeto "… establecer normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas", el actor, sin argumentación alguna, distinta del señalamiento de la estructura de la norma y del contenido de la mayoría de sus artículos, señala, como premisa mayor de su demanda, que la materia propia de la ley es la tributaria. Tampoco presenta consideración alguna orientada a desvirtuar el expreso pronunciamiento de los ponentes para primer debate, en relación con el principio de unidad de materia, y en el que, bajo el enunciado "la unidad de materia del proyecto" se señaló que, tal como se había explicado desde la exposición de motivos "… aunque el grueso de los artículos tiene que ver con temas tributarios y con reiterados mecanismos de lucha contra la evasión, el propósito de la iniciativa no es meramente tributario. De ahí que también se incluyan normas en materia de regalías y sistema general de participaciones, para soportar el pago oportuno de las pensiones territoriales y racionalizar su manejo. Ese propósito le da a todo el articulado una coherencia, una unidad de materia que permite darle trámite en un solo cuerpo normativo, pues en efecto se trata, como lo indica su título, de un proyecto para estimular el crecimiento económico y sanear las finanzas públicas."

De este modo, resulta claro para la Corte que el demandante no ha cumplido con la carga argumentativa mínima que exigen las demandas de inconstitucionalidad, por cuanto no ha establecido, de manera razonada, cual es la materia propia de la Ley 863 de 2003.

Esa deficiencia inicial de la demanda se proyecta sobre el resto de las consideraciones del actor, puesto que en ellas se limita a enunciar el contenido de las disposiciones que estima

violatorias del principio de unidad de materia y a predicar de ellas que carecen de relación de conexidad con la materia tributaria propia de la ley.

Por las anteriores consideraciones, el actor no configuró un verdadero cargo por violación del principio de unidad de materia, la demanda, en este acápite, es inepta, y la Corte habrá de inhibirse de emitir un pronunciamiento de fondo en relación con los articulados demandados por este concepto.

12. Examen de constitucionalidad de los artículos 28, 37, 63 (parcial) y la expresión "propuestas" del Capítulo VI del Título II de la Ley 863 de 2003.

Transcripción de las normas demandadas: artículos 28 (parcial), 37 (parcial), 63 (parcial) y la expresión "propuestas" del Capítulo VI del Título II de la Ley 863 de 2003, resaltando los apartes demandados.

Artículo 28. Beneficio de auditoría. Modifícase el parágrafo 3° y adiciónase el parágrafo 4° al artículo 689-1 del Estatuto Tributario los cuales quedarán así:

"Parágrafo 3°. El beneficio contemplado en este artículo será aplicable igualmente por los años gravables de 2004 a 2006, siempre que el incremento del impuesto neto de renta sea al menos de dos punto cinco veces (2.5) la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior y quedará en firme si dentro de los dieciocho (18) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos tres (3) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, la declaración de renta quedará en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos cuatro (4) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, la declaración de renta quedará en firme si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

En todo caso el incremento del impuesto a que se refiere este parágrafo deberá efectuarse sin incluir la sobretasa.

Parágrafo 4°. Los contribuyentes que se hubieren acogido al beneficio establecido en el artículo 172 por reinversión de utilidades, no podrán utilizar el beneficio previsto en este artículo."

Artículo 37. Recompensas por denuncia de evasión y contrabando. El que denuncie hechos que constituyan inexactitud, aportando pruebas o información concreta que permita liquidar oficialmente los impuestos evadidos y sancionar al infractor, tendrá derecho a una recompensa en dinero equivalente al cincuenta por ciento (50%) de las costas de fiscalización.

Cuando la denuncia permita establecer contrabando de mercancías, el denunciante tendrá derecho a una recompensa en dinero equivalente al tres por ciento (3%) del valor de la mercancía establecido en la diligencia de reconocimiento y avalúo, pagadero con posterioridad a la definición de la situación jurídica de las mercancías.

CAPITULO VI

Otras propuestas

Artículo 63. Modifíquense los artículos 241 y 383 del Estatuto Tributario y el literal c) del artículo 869 del Estatuto Tributario, los cuales quedan así:

“Artículo 241. Tarifa para personas naturales y extranjeras residentes y asignaciones y donaciones modales. El impuesto correspondiente a la renta gravable de las personas naturales colombianas, de las sucesiones de causantes colombianos, de las personas naturales extranjeras residentes en el país, de las sucesiones de causantes extranjeros residentes en el país y de los bienes destinados a fines especiales, en virtud de donaciones o asignaciones modales, es determinado en la tabla que contiene el presente artículo.

Tabla de impuesto sobre la renta

Año gravable 2004

Intervalos de renta gravable o de ganancia ocasional			Tarifa promedio del intervalo	Impuesto de renta
TARIFA DEL 0%				
1	a	20.400.000	0,00%	0
TARIFA DEL 20%				
21.000.001	a	21.600.000	0,85%	180.000
21.600.001	a	22.200.000	1,37%	300.000
22.200.001	a	22.800.000	1,87%	420.000
22.800.001	a	23.400.000	2,34%	540.000
23.400.001	a	24.000.000	2,78%	660.000

Intervalos de renta gravable Tarifa promedio Impuesto

o de ganancia ocasional			del intervalo	de renta
24.000.001	a	24.600.000	3,21%	780.00 0
24.600.001	a	25.200.000	3,61%	900.000
25.200.001	a	25.800.000	4,00%	1.020.000
25.800.001	a	26.400.000	4,37%	1.140.000
26.400.001	a	27.000.000	4,72%	1.260.000
27.000.001	a	27.600.000	5,05%	1.380.000
27.600.001	a	28.200.000	5,38%	1.500.000
28.200.001	a	28.800.000	5,68%	1.620.000
28.800.001	a	29.400.000	5,98%	1.740.000
29.400.001	a	30.000.000	6,26%	1.860.000
30.000.001	a	30.600.000	6,53%	1.980.000
30.600.001	a	31.200.000	6,80%	2.100.000
31.200.001	a	31.800.000	7,05%	2.220.000
31.800.001	a	32.400.000	7,29%	2.340.000
TARIFA DEL 29%				
32.400.001	a	33.000.000	7,69%	2.514.000
33.000.001	a	33.600.000	8,07%	2.688.000
33.600.001	a	34.200.000	8,44%	2.862.000
34.200.001	a	34.800.000	8,80%	3.036.000
34.800.001	a	35.400.000	9,15%	3.210.000
35.400.001	a	36.000.000	9,48%	3.384.000
36.000.001	a	36.600.000	9,80%	3.558.000
36.600.001	a	37.200.000	10,11%	3.732.000
37.200.001	a	37.800.000	10,42%	3.906.000
37.800.001	a	38.400.000	10,71%	4.080.000

38.400.001	a	39.000.000	10,99%	4.254.000
39.000.001	a	39.600.000	11,27%	4.428.000
39.600.001	a	40.200.000	11,53%	4.602.000
40.200.001	a	40.800.000	11,79%	4.776.000
40.800.001	a	41.400.000	12,04%	4.950.000
41.400.001	a	42.000.000	12,29%	5.124.000
42.000.001	a	42.600.000	12,52%	5.298.000
42.600.001	a	43.200.000	12,76%	5.472.000
43.200.001	a	43.800.000	12,98%	5.646.000
44.400.001	a	45.000.000	13,41%	5.994.000
45.000.001	a	45.600.000	13,62%	6.168.000
45.600.001	a	46.200.000	13,82%	6.342.000
46.200.001	a	46.800.000	14,01%	6.516.000
46.800.001	a	47.400.000	14,20%	6.690.000
47.400.001	a	48.000.000	14,39%	6.864.000
48.000.001	a	48.600.000	14,57%	7.038.000
48.600.001	a	49.200.000	14,75%	7.212.000
49.200.001	a	49.800.000	14,92%	7.386.000
49.800.001	a	50.400.000	15,09%	7.560.000
50.400.001	a	51.000.000	15,25%	7.734.000
51.000.001	a	51.600.000	15,42%	7.908.000
51.600.001	a	52.200.000	15,57%	8.082.000
52.200.001	a	52.800.000	15,73%	8.256.000
52.800.001	a	53.400.000	15,88%	8.430.000
53.400.001	a	54.000.000	16,02%	8.604.000
54.000.001	a	54.600.000	16,17%	8.778.000

54.600.001	a	55.200.000	16,31%	8.952.000
55.200.001	a	55.800.000	16,44%	9.126.000

Intervalos de renta gravable o de ganancia ocasional			Tarifa promedio del intervalo	Impuesto de renta
55.800.001	a	56.400.000	16,58%	9.300.000
56.400.001	a	57.000.000	16,71%	9.474.000
57.000.001	a	57.600.000	16,84%	9.648.000
57 .600.001	a	58.200.000	16,96%	9.822.000
58.200.001	a	58.800.000	17,09%	9.996.000
58.800.001	a	59.400.000	17,21%	10.170.000
59.400.001	a	60.000.000	17,33%	10.344.000
60.000.001	a	60.600.000	17,44%	10.518.000
60.600.001	a	61.200.000	17,56%	10.692.000
61.200.001	a	61.800.000	17,67%	10.866.000
61.800.001	a	62.400.000	17,78%	11.040.000
62.400.001	a	63.000.000	17,89%	11.214.000
63.000.001	a	63.600.000	17,99%	11.388.000
63.600.001	a	64.200.000	18,09%	11.562.000
64.200.001	a	64.800.000	18,20%	11.736.000
64.800.001	a	65.400.000	18,29%	11.910.000
65.400.001	a	66.000.000	18,39%	12.084.000
66.600.001	a	67.200.000	18,58%	12.432.000
67.200.001	a	67.800.000	18,68%	12.606.000
67.800.001	a	68.400.000	18,77%	12.780.000
68.400.001	a	69.000.000	18,86%	12.954.000
69.000.001	a	69.600.000	18,94%	13.128.000

69.600.001	a	70.200.000	19,03%	13.302.000
70.200.001	a	70.800.000	19,11%	13.476.000
70.800.001	a	71.400.000	19,20%	13.650.000
71.400.001	a	72.000.000	19,28%	13.824.000
72.000.001	a	72.600.000	19,36%	13.998.000
72.600.001	a	73.200.000	19,44%	14.172.000
73.200.001	a	73.800.000	19,52%	14.346.000
73.800.001	a	74.400.000	19,60%	14.520.000
74.400.001	a	75.000.000	19,67%	14.694.000
75.000.001	a	75.600.000	19,75%	14.868.000
75.600.001	a	76.200.000	19,82%	15.042.000
76.200.001	a	76.800.000	19,89%	15.216.000
76.800.001	a	77.400.000	19,96%	15.390.000
77.400.001	a	78.000.000	20,03%	15.564.000

TARIFA DEL 35%

78.000.001	a	78.600.000	20,15%	15.774.000
78.600.001	a	79.200.000	20,26%	15.984.000
79.200.001	a	79.800.000	20,37%	16.194.000
79.800.001	a	80.400.000	20,48%	16.404.000
80.400.001	a	81.000. 000	20,59%	16.614.000
81.000.001	a	81.600.000	20,69%	16.824.000
81.600.001	a	82.200.000	20,80%	17.034.000
82.200.001	a	82.800.000	20,90%	17.244.000
82.800.001	a	83.400.000	21,00%	17.454.000
83.400.001	a	84.000.000	21,10%	17.664.000
84.000.001	a	84.600.000	21,20%	17.874.000

84.600.001	a	85.200.000	21,30%	18.084.000
85.200.001	a	85.800.000	21,40%	18.294.000
85.800.001	a	86.400.000	21,49%	18.504.000
86.400.001	a	87.000.000	21,58%	18.714.000
87.000.001	a	87.600.000	21,68%	18.924.000

Intervalos de renta gravable o de ganancia ocasional			Tarifa promedio del intervalo	Impuesto de renta
87.600.001	a	88.200.000	21,77%	19.134.000
88.200.001	a	88.800.000	21,86%	19.344.000
88.800.001	a	89.400.000	21,95%	19.554.000
89.400.001	a	90.000.000	22,03%	19.764.000
90.000.001	a	90.600.000	22,12%	19.974.000
90.600.001	a	91.200.000	22,20%	20.184.000
91.200.001	a	91.800.000	22,29%	20.394.000
91.800.001	a	92.400.000	22,37%	20.604.000
92.400.001	a	93.000.000	22,45%	20.814.000
93.000.001	a	93.600.000	22,53%	21.024.000
93.600.001	a	94.200.000	22,61%	21.234.000
94.800.001	a	95.400.000	22,77%	21.654.000
95.400.001	a	96.000.000	22,85%	21.864.000
96.000.001		En adelante		21.864.000
		más el 35% del exceso sobre		$96.000.000

El Gobierno Nacional ajustará cada año los valores absolutos contenidos en la presente tabla, aplicando el ciento por ciento (100%) de la variación acumulada del Índice de Precios al Consumidor para ingresos medios que corresponde elaborar al DANE en el periodo comprendido entre el primero de octubre del año 2003 y el primero de octubre del año anterior al gravable.

Para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes del impuesto sobre la renta el Gobierno podrá determinar el tamaño y el número de intervalos

dentro de cada rango de renta gravable, guardando proporcionalidad con el tamaño de los intervalos contemplados en la tabla de retención en la fuente.

“Artículo 383. Tarifa. La retención en la fuente aplicable a los pagos gravables, efectuados por las personas naturales o jurídicas, las sociedades de hecho, las comunidades organizadas y las sucesiones ilíquidas, originados en la relación laboral, o legal y reglamentaria, será la que resulte de aplicar a dichos pagos la siguiente tabla de retención en la fuente:

Tabla de retención en la fuente

Año gravable 2004

Intervalos			% de retención	Valor a retener
TARIFA DEL 0%				
1	a	1.700.000	0,00%	0
TARIFA DEL 20%				
1.700.001	a	1.750.000	0,29%	5.000
1.750.001	a	1.800.000	0,85%	15.000
1.800.001	a	1.850.000	1,37%	25.000
1.850.001	a	1.900.000	1,87%	35.000
1.900.001	a	1.950.000	2,34%	45.000
1.950.001	a	2.000.000	2,78%	55.000
2.000.001	a	2.050.000	3,21%	65.000
2.050.001	a	2.100.000	3,61%	75.000
2.100.001	a	2.150.000	4,00%	85.000
2.150.001	a	2.200.000	4,37%	95.000
2.200.001	a	2.250.000	4,72%	105.000
2.250.001	a	2.300.000	5,05%	115.000
2.300.001	a	2.350.000	5,38%	125.000
2.350.001	a	2.400.000	5,68%	135.000
2.400.001	a	2.450.000	5,98%	145.000

Intervalos			% de retención	Valor a retener
2.450.001	a	2.500.000	6,26%	155.000
2.500.001	a	2.550.000	6,53%	165.000
2.550.001	a	2.600.000	6,80%	175.000
2.600.001	a	2.650.000	7,05%	185.000
2.650.001	a	2.700.000	7,29%	195.000
2.700.001	a	2.750.000	7,69%	209.500
2.750.001	a	2.800.000	8,07%	224.000
2.800.001	a	2.850.000	8,44%	238.500
2.850.001	a	2.900.000	8,80%	253.000
2.900.001	a	2.950.000	9,15%	267.500
2.950.001	a	3.000.000	9,48%	282.000
3.000.001	a	3.050.000	9,80%	296.500
3.050.001	a	3.100.000	10,11%	311.000
3.100.001	a	3.150.000	10,42%	325.500
3.150.001	a	3.200.000	10,71%	340.000
3.200.001	a	3.250.000	10,99%	354.500
3.250.001	a	3.300.000	11,27%	369.000
3.300.001	a	3.350.000	11,53%	383.500
3.350.001	a	3.400.000	11,79%	398.000
3.400.001	a	3.450.000	12,04%	412.500
3.450.001	a	3.500.000	12,29%	427.000
3.500.001	a	3.550.000	12,52%	441.500
3.550.001	a	3.600.000	12,76%	456.000
3.600.001	a	3.650.000	12,98%	470.500

3.650.001	a	3.700.000	13,20%	485.000
3.700.001	a	3.750.000	13,41%	499.500
3.750.001	a	3.800.000	13,62%	514.000
3.800.001	a	3.850.000	13,82%	528.500
3.850.001	a	3.900.000	14,01%	543.000
3.900.001	a	3.950.000	14,20%	557.500
3.950.001	a	4.000.000	14,39%	572.000
4.000.001	a	4.050.000	14,57%	586.500
4.050.001	a	4.100.000	14,75%	601.000
4.100.001	a	4.150.000	14,92%	615.500
4.150.001	a	4.200.000	15,09%	630.000
4.200.001	a	4.250.000	15,25%	644.500
4.250.001	a	4.300.000	15,42%	659.000
4.300.001	a	4.350.000	15,57%	673.500
4.350.001	a	4.400.000	15,73%	688.000
4.400.001	a	4.450.000	15,88%	702.500
4.450.001	a	4.500.000	16,02%	717.000
4.550.001	a	4.600.000	16,31%	746.000
4.600.001	a	4.650.000	16,44%	760.500
4.650.001	a	4.700.000	16,58%	775.000
4.700.001	a	4.750.000	16,71%	789.500
4.750.001	a	4.800.000	16,84%	804.000
4.800.001	a	4.850.000	16,96%	818.500
4.850.001	a	4.900.000	17,09%	833.000
4.900.001	a	4.950.000	17,21%	847.500
4.950.001	a	5.000.000	17,33%	862.000

5.000.001	a	5.050.000	17,44%	876.500
5.050.001	a	5.100.000	17,56%	891.000
Intervalos		%	Valor	
		de retención	a retener	
5.100.001	a	5.150.000	17,67%	905.500
5.150.001	a	5.200.000	17,78%	920.000
5.200.001	a	5.250.000	17,89%	934.500
5.250.001	a	5.300.000	17,99%	949.000
5.300.001	a	5.350.000	18,09%	963.500
5.350.001	a	5.400.000	18,20%	978.000
5.400.001	a	5.450.000	18,29%	992.500
5.450.001	a	5.500.000	18,39%	1.007.000
5.500.001	a	5.550.000	18,49%	1.021.500
5.550.001	a	5.600.000	18,58%	1.036.000
5.600.001	a	5.650.000	18,68%	1.050.500
5.650.001	a	5.700.000	18,77%	1.065.000
5.700.001	a	5.750.000	18,86%	1.079.500
5.750.001	a	5.800.000	18,94%	1.094.000
5.800.001	a	5.850.000	19,03%	1.108.500
5.850.001	a	5.900.000	19,11%	1.123.000
5.900.001	a	5.950.000	19,20%	1.137.500
5.950.001	a	6.000.000	19,28%	1.152.000
6.050.001	a	6.100.000	19,44%	1.181.000
6.100.001	a	6.150.000	19,52%	1.195.500
6.150.001	a	6.200.000	19,60%	1.210.000
6.200.001	a	6.250.000	19,67%	1.224.500

6.250.001	a	6.300.000	19,75%	1.239.000
6.300.001	a	6.350.000	19,82%	1.253.500
6.350.001	a	6.400.000	19,89%	1.268.000
6.400.001	a	6.450.000	19,96%	1.282.500
6.450.001	a	6.500.000	20,03%	1.297.000

TARIFA DEL 35%

6.500.001	a	6.550.000	20,15%	1.314.500
6.550.001	a	6.600.000	20,26%	1.332.000
6.600.001	a	6.650.000	20,37%	1.349.500
6.650.001	a	6.700.000	20,48%	1.367.000
6.700.001	a	6.750.000	20,59%	1.384.500
6.750.001	a	6.800.000	20,69%	1.402.000
6.800.001	a	6.850.000	20,80%	1.419.500
6.850.001	a	6.900.000	20,90%	1.437.000
6.900.001	a	6.950.000	21,00%	1.454.500
6.950.001	a	7.000.000	21,10%	1.472.000
7.000.001	a	7.050.000	21,20%	1.489.500
7.050.001	a	7.100.000	21,30%	1.507.000
7.100.001	a	7.150.000	21,40%	1.524.500
7.150.001	a	7.200.000	21,49%	1.542.000
7.200.001	a	7.250.000	21,58%	1.559.500
7.250.001	a	7.300.000	21,68%	1.577.000
7.300.001	a	7.350.000	21,77%	1.594.500
7.350.001	a	7.400.000	21,86%	1.612.000
7.400.001	a	7.450.000	21,95%	1.629.500
7.450.001	a	7.500.000	22,03%	1.647.000

7.500.001	a	7.550.000	22,12%	1.664.500
7.550.001	a	7.600.000	22,20%	1.682.000
7.600.001	a	7.650.000	22,29%	1.699.500
7.650.001	a	7.700.000	22,37%	1.717.000
7.700.001	a	7.750.000	22,45%	1.734.500
7.750.001	a	7.800.000	22,53%	1.752.000
7.800.001	a	7.850.000	22,61%	1.769.500
7.850.001	a	7.900.000	22,69%	1.787.000

Intervalos		% de retención	Valor a retener
7.900.001	a	7.950.000	22,77%	1.804.500
7.950.001	a	8.000.000	22,85%	1.822.000
8.000.001		En adelante	1.822.000 más el 35% del exceso sobre $ 8.000.000

El Gobierno Nacional ajustará cada año los valores absolutos contenidos en la presente tabla de retención en la fuente, aplicando el ciento por ciento (100%) de la variación acumulada del Índice de Precios al Consumidor para ingresos medios que corresponde elaborar al DANE en el período comprendido entre el primero de octubre del año 2003 y el primero de octubre del año anterior al gravable.

Para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los agentes de retención del impuesto sobre la renta, el Gobierno podrá determinar el tamaño y el número de intervalos dentro de cada rango de ingreso.

“Artículo 869. Procedimiento para ajuste de cifras. Modificase el literal c) del artículo 869 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“c) Se aproximará al múltiplo de mil más cercano, cuando el resultado fuere superior a diez mil pesos ($10.000)”.

Normas constitucionales que se consideran infringidas: artículo 1°, 150 inciso 1° y 157° de la Constitución Política.

12.1. Argumentos del demandante

Considera el actor que las cuatro normas anteriormente transcritas corresponden a errores de digitación, gramaticales o de redacción que surgieron en el proyecto de ley y fueron

aprobados tanto en la plenaria de la Cámara de Representantes como en la Plenaria del Senado y en las comisiones constitucionales permanentes, por lo que se violan los artículos 1°, 150 inciso 1° y 157° de la Constitución Política. Expresa el demandante que dichos errores son tan evidentes que no pueden tenerse como expresión de la voluntad legislativa y, por consiguiente, su inclusión en la ley resulta contraria al principio de legalidad.

12.2. Intervenciones

12.2.1. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Indica el Instituto que cuando se trate de una disposición que en un momento del proceso legislativo estuvo integrada con lo que fue sólo un proyecto que en definitiva no es aprobado, no es susceptible de control constitucional. Por ello, a juicio del Instituto en relación con ella procede decisión inhibitoria.

Respecto del artículo 28 acusado, señala que como hace referencia al proyecto de disposición sobre tarifa favorable por "reinversión de utilidades", cuya aprobación fue negada para sustituírsele por deducción por efectuar esa reinversión, se concluye que ningún efecto puede producir esa referencia a norma inexistente, sobre la que no procede pronunciamiento de la Corte.

En relación, con las costas de fiscalización que menciona el artículo 37, destinadas al pago de la proyectada recompensa por denunciar evasores, por no haber sido aprobadas ni aquella ni ésta, tampoco existe materia sobre la cual decidir.

A cerca del título "otras propuestas" que se lee antes del artículo 52, señala que si todo proyecto de ley nace de propuestas de los Congresistas o del Gobierno, sin duda el título sobra y no produce ningún efecto.

Frente a las referencias a las tarifas de 0%, 20%, 29% y 35%, insertas en las tablas progresivas del impuesto sobre la renta y de su retención en la fuente, contenidas en el artículo 63, señala que no producen ningún efecto en la liquidación del monto de la obligación a cargo del deudor, pues es claro que prevalece la tarifa especial de cada deudor en particular, la que corresponde a cada tramo de la tarifa.

12.2.2. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Señala que en este caso, la demanda no reúne los requisitos establecidos en el artículo 2° del Decreto 2067 de 1991, por cuanto los errores de digitación, gramaticales y de redacción no vulneran el ordenamiento constitucional ya que no existe una trasgresión concreta entre las normas demandadas y la Constitución Política. Por lo anterior, se solicita a la Corte que se declare inhibida para pronunciarse en relación con este cargo, puesto que no existe una clara confrontación entre las normas demandadas y el principio de legalidad consagrado en el artículo 338 Superior.

Respecto del principio de legalidad, señala que este no se vulnera por las referencias erróneas que haga una ley, sobre sí misma, debido a la imperfección legislativa. "Este solo

hecho, no vulnera ninguna norma constitucional, y por tanto las normas demandadas no deben ser declaradas inconstitucionales".

Además, indica las normas demandadas no modifican ni directa ni indirectamente los elementos esenciales del tributo, de modo que no deben ser declarados inconstitucionales.

12.2.3. Intervención de la Universidad del Rosario

Respecto del artículo 28 de la Ley 863, indica que al adicionar el parágrafo 4° del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, la prohibición de que los contribuyentes al acogerse al beneficio por reinversión de utilidades no puede acogerse al beneficio consagrado en tal artículo, hace que la disposición incurra en una imprecisión, pues el órgano legislativo no probó el beneficio por reinversión de utilidades, razón por la cual dicho beneficio no existe, debiendo desaparecer del parágrafo de la referencia. Por tal motivo, se solicita declarar la inexequibilidad del parágrafo 4° del artículo 28 de la Ley 863 de 2003.

En relación con el artículo 37 de la ley mencionada, señala, que al disponer que los denunciantes evasores de impuestos tienen derecho a una recompensa que se cuantifica en el 50% de las costas de fiscalización, se incurre nuevamente en una imprecisión, pues el órgano legislativo no aprobó el artículo del proyecto que creaba dichas costas, razón por la cual se debe declarar inexequible la expresión "costas de fiscalización" y no todo el artículo por cuanto el legislador aprobó la esencia de la norma, cual es, otorgar recompensas, incentivos a las personas que denuncien la evasión.

Frente al Capítulo VI, identificado como "otras propuestas", también se incurre en una imprecisión, toda vez que tal capítulo contiene disposiciones normativas, que no responden al concepto de propuestas, pues como disposiciones de un cuerpo legislativo están impregnadas de la obligatoriedad y efecto vinculante. Se solicita la declaratoria de inexequibilidad de la expresión "propuestas".

Respecto a las expresiones "tarifa del 0%", "tarifa del 20%", "tarifa del 29%", "tarifa del 35%" de las tablas de impuesto sobre la renta año gravable de 2004 y retención en la fuente años gravable 2004, contempladas en el artículo 63 de la Ley 863 de 2003, se considera tal y como lo afirma el actor, no proporcionan ninguna utilidad en la disposición que la contienen. Sin embargo, no es función de la Corte, de acuerdo con su jurisprudencia prevenir posibles errores de interpretación de la norma, pues al ser posible demandar todas las disposiciones que se crean provocan confusión o error se desnaturalizaría su función, debiéndose entonces demandar sólo aquellas que manifiestamente vayan en contravía con la Constitución. Por esta razón se solicita la declaratoria de exequibilidad de las expresiones ya mencionadas del artículo 63 de la Ley 863 de 2003.

12.2.4. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Se advierte que en este caso, las razones por las cuales dichos artículos se consideran violados no expresan un cuestionamiento razonable que signifique una violación constitucional, sino que constituyen una apreciación personal del demandante, razón por la

cual, la Corte debe inhibirse de emitir pronunciamiento de fondo.

En relación con el artículo 63 de la ley, considera que las expresiones acusadas no corresponden a un error de transcripción por cuanto “la tabla de retención en la fuente del año 2004 incluye además unos subtítulos que indican la tarifa marginal a la cual están gravados los intervalos de ingreso considerados. La tabla incluye cuatro grupos de ingresos denominados rangos, gravados a las tarifas marginales de 0%, 20%, 29% y 35%.”

Así las cosas, considera que no constituye un error de transcripción de la tabla, sino que se incorporó el título de la tarifa a la cual está gravado cada agrupación de ingresos (o rango) con el propósito de que el contribuyente tuviera mayor claridad, hecho que no da lugar a la inconstitucionalidad que se pretende.

12.3. Concepto del Procurador General de la Nación

El Jefe del Ministerio Público, señala que lo que el actor cuestiona en este cargo es que no exista el principio de certeza tributaria, por cuanto los preceptos acusados remiten a figuras tributarias que el legislador no quiso que formaran parte del ordenamiento jurídico o que simplemente no tienen una justificación, sin que se critiquen vicios de forma en la ley correspondiente.

– En relación con el parágrafo 4° del artículo 28 de la Ley 863 de 2003, indica que este establece que los contribuyentes que se hubieren acogido al beneficio establecido en el artículo 172 por inversión de utilidades, no podrán utilizar el beneficio de auditoría indicado.

Advierte que independientemente de que el legislador no hubiera querido aprobar una deducción por inversión de utilidades como adición al artículo 172 del Estatuto Tributario, a la que hace alusión el parágrafo 4° del artículo 689-1 del mismo Estatuto, lo cierto es que actualmente este artículo es inexistente puesto que fue derogado por el artículo 285 de la Ley 233 de 1995.

Así las cosas, la consecuencia jurídica de la vigencia del parágrafo 4° cuestionado, radica en que no se puede aplicar, pero tampoco afecta el debido cumplimiento de auditoría contemplado en el resto del artículo 689-1del Estatuto Tributario. En ese sentido, el principio de conservación del derecho indica que tal parágrafo debe conservar su vigencia dado que el legislador puede retomar el debate acerca del beneficio mencionado.

Puesto que no se observa violación del principio de certeza legal, la Vista Fiscal solicita la declaración de exequibilidad del parágrafo 4° del artículo 689-1 del Estatuto Tributario.

-Frente al artículo 37 de la Ley 863 de 2003, indica que su primer inciso contempla una recompensa en dinero equivalente al 50% de las costas de fiscalización para quien denuncie hechos que constituyan inexactitud. Frente al punto, señala, el problema está en que las costas de fiscalización no se encuentran vigentes, puesto que no han sido aprobadas por el legislador.

En esta medida, el principio de certeza tributaria resulta vulnerado puesto que no se podrá hacer efectivo el derecho de recompensa, por lo que se solicita declarar su inexequibilidad, incluida la expresión “evasión y” del título del artículo 37 de la Ley 863 de 2003, pues el

inciso mencionado se refiere expresamente a recompensas por denuncias de evasión.

-Respecto de la expresión “propuestas” del encabezado del Capítulo VI del Título II de la Ley 863 de 2003, indica que realmente se refiere a otras disposiciones de tal ley y que se tiene plena certeza de que lo aprobado en este capítulo son verdaderas normas legales. Por tanto se solicitará la exequibilidad de la expresión mencionada, bajo el entendido de que se hace referencia a otras disposiciones de la Ley 863 de 2003.

-En relación con las expresiones TARIFAS del 0%, 20%, 29% y 35% dentro de las tablas sobre la renta y retención en la fuente para el año gravable 2004, del artículo 63 de la Ley 863 de 2003, advierte que no tienen explicación dentro del contexto indicado ni con el resto del orden tributario, que podrían llevar a confusiones interpretativas, especialmente para los elusores. Así, se atenta contra a seguridad jurídica que debe derivar de la certeza tributaria, razón por la cual se solicitará su exclusión del ordenamiento jurídico.

12.4. Consideraciones del Corte

La función de la Corte Constitucional en ejercicio de su función de guarda de la integridad y supremacía de la Constitución “… se centra en el análisis objetivo de las normas, de frente al ordenamiento superior, con el objeto de verificar si ellas lo vulneran o no.”16

De acuerdo con el planteamiento del actor, una serie de expresiones contenidas en los artículos demandados, en cuanto que constituyen evidentes, pero inadvertidos durante el trámite de la ley, errores de digitación, gramaticales o de redacción, no pueden tenerse como expresión de la voluntad legislativa, y por consiguiente, su inclusión en la ley resulta contraria al principio de legalidad.

Observa la Corte, que no cabe, de manera general, una pretensión como la expresada, y conforme a la cual sería función del juez constitucional corregir los errores evidentes, de digitación, gramaticales o de redacción, o incluso de coherencia interna que se descubran o crean descubrir en las normas. Ciertamente ello puede conducir a dificultades en la aplicación de las normas, pero es allí en donde habrá de producirse la correspondiente respuesta jurídica.

El texto de la ley, una vez promulgado, se tiene como expresión de la voluntad legislativa, sin que quepa sustraer del mismo, aspectos que se habrían incluido inadvertidamente, por error o de manera involuntaria.

Las consecuencias de los errores en los que pueda incurrir el legislador pueden ser muy diversas, como la necesidad de proceder a una interpretación sistemática para hacer operativo un conjunto normativo, o la ineficacia de determinadas previsiones hasta tanto el propio legislador no tome los correctivos del caso. Pero tales problemas se desenvuelven en el ámbito de aplicación de la norma y no plantean, per se, un problema de constitucionalidad.

Un problema distinto es el que se plantea por algunos intervinientes en relación con la certeza que exige la legislación tributaria.

Encuentra la Corte que, efectivamente, un déficit de certeza en la determinación de los

elementos de la obligación tributaria puede resultar contrario a los principios constitucionales en materia tributaria. Pero para que procediera el examen de constitucionalidad en tal hipótesis, sería necesario que el demandante mostrase cual es el déficit de certeza existente, de manera que se generase ambigüedad en la aplicación de una norma respecto de la cual la certeza resulte un imperativo constitucional.

Como quiera que el demandante se limita a identificar los errores que considera presentes en las disposiciones demandadas y a predicar de ellos su inconstitucionalidad, derivada, exclusivamente de la violación del principio de legalidad, por no corresponder efectivamente a la voluntad del legislador, la Corte encuentra que no se ha construido un verdadero cargo de inconstitucionalidad y habrá de declararse inhibida para hacer un pronunciamiento en relación con tales disposiciones.

III. DECISIÓN

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

RESUELVE

1. Estarse lo resuelto en la Sentencia C-823 de 2004, en relación con el artículo 32 de la Ley 863 de 2003.

2. Declarar la EXEQUIBILIDAD, en lo acusado y por los cargos estudiados, de los artículos 3, 6, 9, 17, 24, 30 y 47 de la Ley 863 de 2003.

3. Declarar la EXEQUIBILIDAD, por los cargos estudiados, del artículo 26 de la Ley 863 de 2003, en el entendido que la sanción allí prevista se determinará de manera individualizada dentro del mismo proceso de imposición de sanción o de determinación oficial que se adelante contra la sociedad infractora, en forma tal que todos los posibles afectados tengan la oportunidad de conocer la actuación iniciada por la Administración Tributaria, de plantear descargos y de presentar las pruebas que consideren pertinentes.

4. Declarar la EXEQUIBILIDAD, en lo acusado y por los cargos estudiados, de los artículos 38 y 39 de la Ley 863 de 2003, este último en el entendido que la transacción en él prevista solo procede frente a decisiones que no se encuentren en firme.

5. Inhibirse para pronunciarse de fondo en relación con el artículo 1º de la Ley 788 de 2002 y los artículos 5, 28, 37, 48, 49, 50, 51, 54, 55, 59, 63 (parcial) y la expresión “propuestas” del Capítulo VI del Título II de la Ley 863 de 2003.

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

JAIME ARAUJO RENTERIA

Con salvamento parcial de voto

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

HUMBERTO SIERRA PORTO

Magistrado

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INES VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

SALVAMENTO PARCIAL DE VOTO A LA SENTENCIA C-910 DE 2004 DEL MAGISTRADO JAIME ARAÚJO RENTERÍA

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Determinación de los elementos (Salvamento parcial de voto)

REF.: Expediente D-5074

Magistrado Ponente:

RODRIGO ESCOBAR GIL

Con el respeto acostumbrado por las decisiones de esta Corporación, me permito salvar parcialmente el voto en relación con los artículos 3 y 9 de la Ley 863 de 2003, por cuanto el señalamiento de lo que es un paraíso fiscal corresponde al Legislador y no al Gobierno. Por mandato constitucional corresponde al legislador la determinación de los elementos del

tributo (sujeto, objeto, hecho generador, tarifas, etc.). Como quiera que en este caso el Gobierno puede determinarlos, queda por fuera del Legislador la competencia para hacerlo y esto hace inconstitucional esos artículos.

Fecha ut supra.

JAIME ARAÚJO RENTERÍA

Magistrado

1 Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Ver Sentencia C-007/02, intervención del ciudadano Juan de Dios Bravo en su calidad de miembro del ICDT.

2 Ver Sentencia C-478 de 1998, M.P. Alejandro Martínez Caballero

3 Sentencia C-620 de 2000, M.P. Jaime Araujo Rentería

4 Sentencia C-224 de 2004 M.P. Rodrigo Escobar Gil

5 Aunque en una línea argumentativa opuesta a la que aquí se esboza.

6 Sentencia C-987 de 1999, M.P. Alejandro Martínez Caballero.

7 M.P. Jaime Araujo Rentería

8 M.P. Alfredo Beltrán Sierra. Salvamento M. Rodrigo Escobar Gil, M. Eduardo Montealegre Lynett.

9 Sentencia C-089 de 2001, M.P. Alejandro Martínez Caballero.

10 Sentencias C-495 de 1998, M.P. Antonio Barrera Carbonell; C-219 de 1997, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz; C-413 de 1996, M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

11 Cfr. Corte Constitucional, sentencia C-004 de 1993 M.P. Ciro Angarita Barón.

12 Sentencia C-219 de 1997.

13 Sentencia C-089 de 2001. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

14 M.P. Eduardo Montealegre Lynett

15 M.P. Jaime Córdoba Triviño

16 Sentencia C-112 de 1996, M.P. Fabio Morón Díaz