

Sentencia C-987/99

MINAS DE PROPIEDAD PRIVADA-Posibilidad de gravarlas tributariamente

El deber de imponer regalías recae sobre la explotación de los recursos no renovables, que sean de propiedad del Estado. En efecto, es claro que, como lo señaló esa providencia, “las regalías están representadas por aquello que el Estado recibe por conceder un derecho a explotar los recursos naturales no renovables de los cuáles es titular (CP art. 332), debido a que estos recursos existen en cantidad limitada.” Por ende, la explotación de las minas de propiedad privada, que pueden existir en nuestro ordenamiento jurídico (CP art. 332), no implica obligatoriamente una regalía en favor del Estado, por cuanto el Estado no es propietario de tales recursos, por lo cual bien puede la ley sujetarla a contribuciones tributarias. Por ende, en nada viola la Carta que la ley establezca como hecho tributario la extracción y explotación de esos recursos mineros, por cuanto se trata de minas de propiedad. Los elementos del impuesto sobre la explotación de minas de oro, plata y platino de propiedad privada se encuentran suficientemente determinados, por lo cual declarará la exequibilidad de las expresiones “y en las minas de propiedad privada un impuesto”, “el impuesto y”, contenidas en el artículo 152 de la Ley 488 de 1998. Igualmente, y como se vio en el fundamento 12 de esta sentencia, la Corte se vio obligada, para examinar los cargos de la demandante, a estudiar la constitucionalidad del segundo inciso de ese artículo, según el cual “los aspectos relacionados con la liquidación, retención, recaudo, distribución y transferencias del impuesto y demás aspectos tributarios, continuarán rigiéndose por la Ley 366 de 1997”. Por tal razón, la Corte declarará también la constitucionalidad de ese inciso.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Alcance

Esta Corporación ha precisado el alcance del principio de legalidad tributaria, y ha señalado que éste comprende al menos tres aspectos. De un lado, este principio incorpora lo que la doctrina ha denominado el principio de representación popular en materia tributaria, según el cual no puede haber impuesto sin representación de los eventuales afectados. Por ello la Constitución autoriza únicamente a las corporaciones de representación pluralista -como el Congreso, las asambleas y los concejos- a imponer las contribuciones fiscales y parafiscales (CP art. 338). De otro lado, la Carta consagra el principio de la predeterminación de los

tributos, ya que fija los elementos mínimos que debe contener el acto jurídico que impone la contribución para poder ser válido, puesto que ordena que tal acto debe señalar los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, así como los hechos, las bases gravables y las tarifas (CP art. 338). Y, finalmente, la Constitución autoriza a las entidades territoriales a establecer tributos y contribuciones, pero de conformidad con la Constitución y la ley. Esto muestra entonces que las entidades territoriales, dentro de su autonomía, pueden establecer contribuciones pero siempre y cuando respeten los marcos establecidos por la ley, puesto que Colombia es un país unitario, y por ende los departamentos y municipios no gozan de soberanía fiscal (CP arts 287 y 338).

#### MINAS DE PROPIEDAD PRIVADA-Hecho gravable

El hecho gravado, en el presente impuesto, es la extracción del metal, puesto que la explotación de la mina es la que, conforme a la norma demandada, genera el impuesto. Sin embargo, por razones de eficiencia en el control de la evasión, la ley estableció que los compradores, fundidores o procesadores eran responsables de la retención, y ese deber se materializaba y causaba, cuando esas personas reciben, adquieren o pagan esos productos. El artículo 1º de la Ley 366 de 1997, lejos entonces de generar dudas sobre el hecho gravable, lo que hace es clarificar la estructura y forma de manejo del tributo, al precisar cuando se perfecciona el deber de retención.

#### MINAS DE PROPIEDAD PRIVADA-Base gravable

La base gravable no puede ser sino el valor de la cantidad extraída, que debe ser determinado conforme a los precios internacionales que certifique el Banco de la República. En efecto, si el hecho imponible es la actividad extractiva, no se requieren muchas elucubraciones para inferir que el tributo correspondiente debe liquidarse tomando como patrón de referencia el valor de la cantidad efectivamente extraída. Esta conclusión deriva de obvias consideraciones lógicas, que se ven fortalecidas por una interpretación sistemática y contextualizada de la norma acusada. Así, como ya se señaló, esta disposición impone en las minas de propiedad privada un impuesto por la misma actividad que genera regalías en las minas estatales.

#### MINAS DE PROPIEDAD PRIVADA-Tarifa

El artículo 16 de la Ley 141 de 1994, al establecer el valor de referencia para liquidar las regalías, que es el equivalente de la base gravable en materia impositiva, señala que las correspondientes tarifas deben aplicarse “al valor de la producción en boca o borde de mina o pozo”, por lo cual, es razonable concluir que esa cantidad representa la base gravable del presente impuesto. Todo lo anterior se confirma si se tiene en cuenta que la Ley 366 de 1997, a la cual remite la disposición acusada, expresamente indica, en su artículo 7º, que compete a las alcaldías municipales “verificar los montos de producción de los minerales, base para liquidación de las rentas derivadas de la explotación de metales preciosos”, lo cual muestra que en forma clara, y de manera directa, el Legislador definió esos montos de producción, valorados conforme a los precios internacionales que certifique el Banco de la República, como la base gravable del tributo, al cual se aplica entonces la tarifa, inequívocamente definida en la disposición acusada en 4% para los tres metales preciosos gravados.

#### LEY-Vicio de forma

La sentencia C-065 de 1998 declaró la inexecutable del artículo 9º de la Ley 366 de 1997 por vicios de forma, y el término para presentar demandas contra esa ley por defectos de esa naturaleza ya había caducado al momento de ser presentada la presente demanda. Estos vicios, en caso de que hubieren existido para el resto del articulado de la ley, ya estarían entonces subsanados, lo cual muestra que la tesis de la demandante permitiría a la Corte revivir los términos para pronunciarse sobre vicios de forma, lo cual es contrario a la Carta, que establece un término perentorio de un año para que se presenten y examinen acusaciones por tal motivo (CP art. 242). El resto del articulado de la Ley 366 de 1997 no estaba afectado por el vicio de forma constatado en relación con el artículo 9º, pues esas otras disposiciones no tenían contenido tributario sino que regulaban específicamente el mecanismo de recaudación de las regalías, a fin de evitar la evasión en ese campo. Precisamente, por tal razón, la sentencia C-065 de 1998 se abstuvo de realizar unidad normativa con esos otros artículos. Lo que sucede es que esas otras disposiciones de la ley, a pesar de estar expresamente referidas a las regalías, pueden ser relevantes para la regulación del cobro y control de ciertos impuestos, por lo cual bien puede el Legislador remitirse a ellas para precisar los alcances de un determinado tributo, o reglamentar su manejo concreto. La tesis de la actora, de ser aceptada, llevaría entonces a la conclusión de que las normas tributarias no pueden referirse sino a aquellas otras leyes, cuyo trámite se

hubiera iniciado también en la Cámara de Representantes. Esto significaría que si una ley tributaria remite, en algún contenido, a otra ley que comenzó su trámite en el Senado, entonces ese reenvío sería inconstitucional. Este resultado hermenéutico es a todas luces contrario a la Carta, la cual únicamente ordena que los proyectos relativos a tributos inicien su trámite en esa Cámara de Representantes (CP art. 154) pero no que su contenido deba referirse exclusivamente a otras leyes con idéntico trámite.

#### MINAS DE PROPIEDAD PRIVADA-Sujeto pasivo

En general la ley establece que el sujeto pasivo de la obligación tributaria o contribuyente es igualmente responsable de pagar el tributo; sin embargo, nada en la Constitución se opone a que, por razones de eficiencia tributaria, la ley establezca que determinadas personas, en quienes no se ha realizado el hecho gravable, se encuentren empero obligadas al pago de un tributo derivado de hechos imponibles imputables a otros sujetos, con los cuales se encuentran íntimamente ligadas.

#### POTESTAD TRIBUTARIA-Sujeto activo/OBLIGACION TRIBUTARIA-Sujeto activo/IMPUESTO-Beneficiario

Esta Corporación considera que esos diversos entendimientos permiten precisar el significado de la noción de sujeto activo y el alcance del mandato del artículo 338 de la Carta, según el cual, los actos que crean los tributos deben precisar el sujeto activo del impuesto. En efecto, conforme al anterior análisis, y de acuerdo a ciertas distinciones elaboradas por la doctrina tributaria, es posible atribuir tres significados a la noción de sujeto activo de un tributo. Así, de un lado, es posible hablar del sujeto activo de la potestad tributaria, que es la autoridad que tiene la facultad de crear y regular un determinado impuesto. De otro lado, es posible hablar del sujeto activo de la obligación tributaria, que es el acreedor concreto de la suma pecunaria en que, en general se concreta el tributo, y quien tiene entonces la facultad de exigir esa prestación. Y finalmente, podemos hablar del beneficiario del tributo, que es la entidad que finalmente puede disponer de esos recursos.

#### MINAS DE PROPIEDAD PRIVADA-Sujeto activo

La ley define con suficiente precisión ese aspecto puesto que la Ley 366 de 1997, la cual, como ya se vio, regula distintos aspectos de este impuesto sobre minas de oro, plata y

platino de propiedad privada, establece en el artículo 6º que corresponde al Ministerio de Minas y Energía recaudar, distribuir y transferir las rentas derivadas de la explotación de esos metales. Por ende, es claro que el sujeto activo se encuentra determinado pues la Nación- Ministerio de Minas y Energía es el sujeto activo de la obligación tributaria, aunque los beneficiarios finales del impuesto sean los municipios productores.

Referencia: Expediente D-2438.

Norma acusada: Artículo 152 (parcial) de la Ley 488 de 1998.

Actor: Mirella Ciardelli Cabrera

Temas:

Posibilidad de gravar tributariamente la explotación de minas de propiedad privada.

Precisiones conceptuales sobre los elementos del tributo: hecho gravable y causación, sujeto pasivo y responsable, y diferencia entre sujeto activo de la potestad tributaria, sujeto activo de la obligación tributaria y beneficiario final del recaudo.

Magistrado Ponente:

Dr. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO

Santa Fe de Bogotá, nueve (9) de diciembre de mil novecientos noventa y nueve (1999).

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, la ciudadana Mirella Ciardelli Cabrera demanda las expresiones “y en las minas de propiedad privada un impuesto”, y “el impuesto y”, contenidas en el artículo 152 de la Ley 488 de 1998, la cual fue radicada con el

número D-2438. Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de inconstitucionalidad, la Corte Constitucional procede a decidir acerca de la demanda en referencia.

## II. DEL TEXTO OBJETO DE REVISIÓN.

A continuación se transcribe el texto de la disposición acusada, conforme a su publicación el Diario Oficial No 43.460 del 28 de diciembre de 1998, y se subraya lo demandado:

“Ley 488 de 1998

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

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA

DECRETA

(....)

CAPÍTULO VI

Impuestos territoriales

(...)

Artículo 152. La explotación de los recursos naturales no renovables a saber, oro, plata, platino de propiedad de la Nación generarán una regalía y en las minas de reconocimiento de propiedad privada un impuesto, los cuales se liquidaran sobre los precios internacionales que certifiquen en moneda legal el Banco de la República con las tarifas que se señalan a continuación. En ambos casos, el impuesto y la regalía se destinarán con exclusividad para los municipios productores.

Oro y plata      4% (regalía o impuesto)

Platino          4% (regalía o impuesto)

Los aspectos relacionados con la liquidación, retención, recaudo, distribución y transferencias

del impuesto y demás aspectos tributarios, continuarán rigiéndose por la Ley 366 de 1997.

Parágrafo. Las regalías mínimas por la explotación de recursos naturales no renovables de propiedad nacional distintas del oro, plata y el platino, continuarán rigiéndose por la Ley 141 de 1994.”

### III. LA DEMANDA.

La actora considera que las expresiones acusadas violan el artículo 338 de la Constitución porque establecen un impuesto en las minas de propiedad privada, pero sin precisar en forma clara el sujeto pasivo, el hecho imponible ni la base gravable del tributo. Según su parecer, es “inadmisibles que los elementos esenciales del tributo sean determinados a través de un medio diferente que la Ley y, por consiguiente, que su precisión quede al arbitrio del intérprete de la norma, se defiera a reglamentos posteriores, y mucho menos, que se llegue a ella a través de la interpretación analógica.”

En primer término, la demandante explica que el sujeto pasivo no “es determinado ni determinable” porque la norma establece como hecho gravable la explotación de oro, plata y platino en las minas de reconocimiento de propiedad privada. Ahora bien, argumenta la actora, según el Diccionario de la Real Academia Española, el término “explotación” tiene dos acepciones posibles, cuales son “extraer de las Minas la riqueza que contienen” y “sacar utilidad de un negocio o industria en provecho propio”. Por ende, el sujeto pasivo del impuesto “puede ser el propietario del recurso, bien quien efectivamente realiza el trabajo de extracción, o bien quien se lucra del mismo. De igual manera, una puede ser la persona que extrae, y otra bien diferente la que saca utilidad o provecho de la actividad minera.” Concluye entonces la actora al respecto:

“En este punto, advertimos que, a diferencia de lo que ocurre con los Títulos Mineros conferidos mediante acto administrativo para la explotación de los recursos de la nación, en los cuales es claro que ha de tenerse por explotador a la persona en cuyo favor se confiere el título correspondiente (artículos 13 y 16 del Decreto 2655 de 1988), en el caso de recursos naturales que no son de propiedad de la Nación tal claridad se pierde, en razón a que, en este evento, la persona a favor de quien se ha reconocido la propiedad privada no es necesariamente quien adelanta directamente los trabajos de exploración o extracción, o quien se lucra de ellos.

Al no existir la referida obligación, es evidente que el propietario tiene plena libertad para decidir como se va a efectuar la correspondiente extracción, esto es, si la va a efectuar él personalmente o si confiere a otro el derecho para que por propia cuenta y riesgo la realice. Ello trae como consecuencia que, en la práctica, la “explotación” de tales recursos involucre potencialmente a diferentes personas, o que se refiera a diferentes actividades, generándose así confusión respecto de si ambos, o uno sólo de ellos, tienen el carácter de “explotadores”, o respecto al momento en el cual se esta en presencia de una explotación.”

En segundo término, según la actora, tampoco es claro cuál es el hecho generador del mencionado impuesto porque, según lo prescrito en el Código de Minas, la explotación es una actividad compleja que comprende diferentes etapas, como la extracción del mineral, su procesamiento, la transformación, la refinación y la comercialización. Por ende, argumenta la demandante, la ley debió seleccionar alguna de estas fases como hecho gravable, pues la palabra “explotación” no es más que “un término genérico que comprende diversos hechos y etapas de un proceso; y de ahí también que, por la misma razón, no pueda jurídicamente ser ni el hecho generador, ni la base gravable para el establecimiento de un impuesto.”

Además, precisa la actora, existe un nuevo problema y es que el resultado de la explotación de metales preciosos bien puede ser el “mineral en bruto” o el que ha sido procesado para su comercialización, denominado comúnmente “concentrado”. Y esta segunda etapa, explica la demandante, en general implica “la intervención de una persona diferente a la que originalmente extrajo el mineral, o a la que produjo el concentrado”, lo cual muestra la ambigüedad del concepto genérico de “explotación”, siendo entonces “imposible determinar exactamente cuál es el hecho generador”.

En tercer término, según su parecer, la base gravable tampoco está precisada porque los apartes demandados no indican si para efectos de la liquidación del tributo debe tomarse como parámetro la cotización de los precios internacionales de los minerales en bruto o de los procesados. Y esa la diferencia, señala la demandante, “es de enorme importancia, pues una cosa es una tarifa del 4% sobre algo que vale una suma determinada, y otra bien distinta es la misma tarifa, pero sobre otra cosa que bien puede valer tres o cuatro veces más. Se trata, en consecuencia, de una base gravable indeterminada.”

Finalmente, la actora afirma que las indeterminaciones de la norma acusada no pueden solucionarse apelando a los mandatos de la Ley 366 de 1997 -a la cual remite la propia disposición impugnada-, por cuanto ninguna de las normas de este ordenamiento legal desarrolla los elementos constitutivos del impuesto sobre las minas de oro, plata y platino de propiedad particular. Además, según su parecer, esa ley “no puede utilizarse para determinar aspecto alguno en materia de impuestos” pues la Corte, en la sentencia C-065 de 1998, declaró la inexecutable del artículo 9º de ese cuerpo normativo, por tratarse de una norma tributaria, siendo que el trámite de esa ley no se había iniciado en la Cámara de Representantes sino en el Senado, con lo cual se había violado el procedimiento previsto por la Carta. La demandante sugiere entonces que toda referencia de esa ley al tema tributario se encuentra viciada de inconstitucionalidad, debido a que la Corte ya constató la existencia de ese vicio de forma.

#### 1. Intervención del Ministerio de Minas y Energía.

La ciudadana Myriam Elena Pazos de Morales, actuando como apoderada del Ministerio de Minas y Energía, interviene para defender la constitucionalidad de las expresiones acusadas.

La interviniente comienza por resaltar que el propio artículo 152 de la ley 488 de 1998, en cuyo cuerpo se encuentran los apartes demandados, remite a la Ley 366 de 1997 para todo lo relativo a “la liquidación, retención, recaudo, distribución y transferencia del impuesto y demás aspectos tributarios”. Por ende, según su parecer, esas dos disposiciones son complementarias y deben ser interpretadas sistemáticamente. Y tal interpretación permite “identificar claramente los elementos esenciales de la obligación tributaria”. Así, “los sujetos activos del impuesto son los municipios productores de los metales preciosos señalados (artículo 2º), los sujetos pasivos o contribuyentes son los compradores, fundidores, o procesadores de metales preciosos (artículo 1º), el hecho gravado es el momento en que los reciban, adquieran y paguen; la base gravable está determinada sobre los precios internacionales que certifique en moneda legal el Banco de la República, y las tarifas son las señaladas por el artículo 152 de la Ley 488 de 1998 (4%).”

Por último, la interviniente precisa que los problemas de técnica legislativa pero que puedan ser resueltos por una interpretación razonable “de ninguna manera pueden constituirse en

argumento para excluir del ordenamiento jurídico una norma.”

## 2. Intervención de la Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales.

La ciudadana Nohora Inés Matiz Santos, actuando como apoderada de la Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales, interviene en el proceso para defender la constitucionalidad de las expresiones acusadas. Según su parecer, es necesario distinguir entre las disposiciones que crean tributos y aquellas que los modifican, como es el caso de la norma acusada, pues en las primeras deben consagrarse todos los elementos sustanciales de un impuesto, pero en las segundas no deben aparecer todos ellos. Con todo, precisa la interviniente, lo cierto es que el artículo demandado establece todos los elementos del tributo. Así, el sujeto activo son los municipios productores, pues se trata de un impuesto de destinación territorial, tal y como lo señala el mismo título del capítulo VI, al cual pertenece la norma demandada. El sujeto pasivo está sobreentendido y son las personas naturales o jurídicas que explotan los recursos naturales mencionados. El hecho generador lo constituye la actividad explotadora de tales recursos naturales. La base gravable está precisada en la expresiones: “los cuales se liquidarán sobre los precios internacionales que certifique en moneda legal el Banco de la República...” Y finalmente la tarifa es el 4%.

Luego, la ciudadana analiza en detalle la evolución legislativa de este impuesto a fin de mostrar que no es un tributo nuevo. Así, conforme a su análisis, hasta antes de la Ley 6ª de 1992 “todo el oro y el platino proveniente de la misma actividad minera, estaba gravado con el impuesto del 3% y el 4% respectivamente, el que era retenido a los mineros, comerciantes e intermediarios que vendían estos metales al Banco de la República”. La Ley 6 de 1992 y su decreto reglamentario 2173 del mismo año, “aumentaron el impuesto al oro y al platino provenientes de la actividad minera a las tarifas del 4% y del 5%, respectivamente, mantuvieron el impuesto en cabeza de los mineros, comerciantes e intermediarios que vendían estos metales al Banco de la República”. Luego la Ley 141 de 1994 consagró las regalías para la explotación de recursos naturales de propiedad de la Nación, pero dejó vigente el impuesto sobre “la explotación o producción y comercialización de los recursos naturales no renovables (oro, plata y platino) de propiedad privada a favor de los municipios productores. (Ley 6ª de 1992).” Por su parte, la Ley 366 de 1997, regula la liquidación, retención, recaudo, distribución y transferencias de las rentas originadas en la explotación de metales preciosos, incluidos el oro, la plata y el platino, y en su artículo 3º señala “como

sujetos pasivos del gravamen a los mineros y comerciantes de dichos metales preciosos.” Por ende, parece concluir la ciudadana, estas disposiciones confirman cuáles son el sujeto pasivo y el hecho generador de este tributo.

Finalmente la interviniente considera que no es de recibo el argumento de la demanda, según el cual la Ley 366 de 1997 no puede ser invocada en materia de impuestos por haber iniciado su trámite en el Senado, puesto que la sentencia C-065 de 1998 de la Corte sólo declaró la inexecutable del artículo 9º de ese cuerpo normativo, y el término para presentar demandas por vicios de forma ya caducó.

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

El ciudadano Juan Fernando Romero Tobón, en representación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, interviene en el proceso para defender la constitucionalidad de las expresiones acusadas, para lo cual comienza por estudiar la historia legislativa de esa disposición, la cual muestra que hubo un esfuerzo del Congreso por clarificar la tributación de las minas de propiedad privada, lo cual es importante, pues “para 1969 se hablaba de más de 1500 minas de carácter privado en los departamentos de Antioquia y Chocó y que comprometían, en todo el país, una extensión de cerca de 700 mil hectáreas.” Según su criterio:

“El móvil y fundamento finalidad del artículo que se estudia es, precisamente, generar una contraprestación a favor de las entidades territoriales por causa de la explotación de recursos naturales no renovables que no fuesen estatales. Tal propósito se conjuga con la obligación que se radican en toda las actividades del Estado, entre ellas la expedición de leyes, de preservar la igualdad real y material. Si se admite la situación tal y como con la expedición de la Ley 141 de 1994, esta clase de minas tendrían una ventaja protuberante sobre las que se exploten donde el subsuelo sea de propiedad estatal. Ello explicaría la adopción de un impuesto como el estudiado. Se puede evidenciar la urgencia de una normatividad como la examinada y su alta relación con el proceso de compensación económica que está previsto en el artículo 360 constitucional.”

El ciudadano precisa además que ese tributo no contraría lo previsto en la sentencia C-221 de 1997 de la Corte, que prohíbe la coexistencia de impuestos y regalías, “pues como quedó claro se trata de tributos que gravan las minas de propiedad de los particulares.”

De otro lado, según el interviniente, la norma acusada incluye los elementos esenciales del tributo. Así, el sujeto activo de la obligación son “los municipios en donde se efectúan la producción, que aparece como su titular”, no sólo porque así lo ordena expresamente el artículo sino que surge también del título en donde está ubicada la norma.

Según su parecer, el argumento del actor sobre la ambigüedad del término “explotación”, debido a las distintas significaciones que le atribuye el diccionario, no es válido, pues muchas palabras son polisémicas. Lo esencial, explica el ciudadano, es que jurídicamente se pueda señalar un sentido inequívoco a esa palabra, lo cual sucede en el presente caso pues, debido al nexo de este tributo con el régimen de regalías, “podemos concluir que la referencia a la explotación se ubica dentro del criterio extractivo”. Para el ciudadano, el hecho generador es entonces “la actividad destinada a sacar del subsuelo un recurso sin que, a este respecto, importe si quien lo extrae reporte un beneficio. En efecto, dentro del ámbito propio de la regulación de los recursos naturales no renovables cabe resaltar que el término explotación se relaciona con la extracción de los recursos minerales existentes en el subsuelo”, como lo ilustra el propio Código Minero en sus artículos 13 y 16, que al referirse al “título minero” habla de la “naturaleza y contenido del derecho a explorar y a explotar”.

Esta conclusión, según el ciudadano, se confirma si se tiene en cuenta que la Ley 366 de 1997, a la cual hace referencia la disposición enjuiciada, “distingue claramente las diferentes calidades en que se puede actuar en este proceso”, pues diferencia entre “los compradores, fundidores o procesadores de metales en quienes gravita la obligación de “[liquidar y retener] las rentas previstas en la ley derivada de la explotación de los mismos en el momento en que lo reciban o adquieran y paguen”. Esta diferencia, agrega el interviniente, “basta para desvirtuar la afirmación según la cual esta ley no aporta para el cabal entendimiento de la disposición sub iudice”.

La aclaración del significado del término explotación permite, en criterio del ciudadano, precisar los otros elementos del tributo. Así, el sujeto pasivo es la persona que realiza la “extracción de los recursos naturales no renovables sin importar la calidad dentro de la cual actúa sobre la base de las múltiples eventualidades admitidas dentro del negocio de la minería”. En ese mismo orden de ideas, para el interviniente “no cabe duda que el hecho generador resulta ser la extracción del recurso y su base gravable lo extraído, a la cual se aplica la tarifa del 4% al precio internacional que certifique en moneda legal el Banco de la

República”. Además, precisa el ciudadano, el artículo 7º de la Ley 366 de 1997 aclara que compete a las alcaldías municipales verificar los montos de producción de los minerales “base para liquidación de las rentas derivadas de la explotación de metales preciosos.”

En todo caso, argumenta el ciudadano, incluso si hubiese una aparente de indeterminación - que no existe-, para retirar del ordenamiento la norma sería necesario, como lo ha afirmado esta Corte, que “la dificultad en la interpretación sea insuperable”, pues “el principio de conservación del derecho, previene que si una norma admite una interpretación que se ajuste a nuestro ordenamiento, el juez constitucional debe declararla exequible bajo los lineamientos que él mismo impone.”

Finalmente, este interviniente también considera que no es de recibo el argumento de la demanda, según el cual la Ley 366 de 1997 no puede ser invocada en materia de impuestos por haber iniciado su trámite en el Senado, puesto que la sentencia C-065 de 1998 de la Corte sólo retiró del ordenamiento el artículo 9º de ese cuerpo normativo, y el término para presentar demandas por vicios de forma ya caducó.

#### 4. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Los ciudadanos Alvaro Leyva Zambrano y Mauricio Piñeros Perdomo, en representación del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, intervienen en el proceso y solicitan a la Corte que retire del ordenamiento las expresiones impugnadas por desconocer el principio de legalidad tributaria.

Según su parecer, no es posible determinar el sujeto activo del gravamen. Así, es cierto que el artículo se encuentra ubicado dentro del capítulo VI de la ley 488 de 1998, relativo a impuestos territoriales, lo cual sugiere que el impuesto es de carácter municipal, pero la redacción de la norma induce a confusión, ya que se refiere a la destinación del impuesto exclusivamente a los municipios productores pero hace una remisión expresa a la Ley 366 de 1997 en lo atinente a las distribuciones y transferencias del impuesto, la cual atribuye al Gobierno Nacional estas competencias, con lo cual parece “indicar que no se trata de un tributo de carácter municipal, pues obviamente respecto de los impuestos cuya titularidad claramente corresponde a los municipios, no es pertinente regular o hacer referencia alguna a su distribución o transferencia.” Por ende, según los ciudadanos, si bien es claro que lo recaudado por este impuesto “debe ser finalmente entregado o dirigido a los municipios

productores, ello no necesariamente significa que los sujetos activos del impuesto sean los municipios productores.” En tal contexto, los intervinientes concluyen que “por el aspecto de la propiedad sobre el producido del impuesto creado por el artículo 152 de la ley 488 de 1998 podría decirse que el mismo es de carácter municipal, pero por las competencias normativas en cuanto a su liquidación, recaudo y control, sería posible inferir que el impuesto es de carácter nacional”, lo cual muestra que la ley no definió el sujeto activo del impuesto.

Respecto de la base gravable, los intervinientes argumentan que la referencia que hace la disposición “a los precios internacionales” permite que sea una autoridad distinta al Legislador quien defina “la base gravable del impuesto, lo cual riñe abiertamente con el mandato contenido en el artículo 338 de la Constitución”. Los ciudadanos explican su argumento así:

“Para ilustrar la violación constitucional antes señalada, basta observar cualquier diario o publicación económica en la cual se informan los precios internacionales de oro, plata y el platino, para advertir que en ellas encontramos cotizaciones del oro, en dólares por onza troy, para las bolsas de Nueva York, París, Londres y Zurich. Igualmente encontramos cotizaciones en pesos colombianos, en gramos, para la compra de oro puro, compra de oro amalgamado y compra de plata y platino y cotizaciones en pesos colombianos para la venta de oro, plata y platino. Nos preguntamos entonces, ¿Cuál debe ser base gravable del impuesto? ¿Una cualquiera de las cotizaciones internacionales antes señaladas? ¿Un promedio de todas ellas? ¿cuál debe ser procedimiento utilizado por el Banco de la República para expedir la certificación de “los precios” internacionales que exige la ley? ¿Cuáles de los precios internacionales disponibles debe tener en cuenta el Banco de la República al expedir la citada certificación?

Reiteramos entonces que la sola presencia de varias respuestas a las preguntas antes formuladas, todas ellas defensables desde diversos puntos de vista, demuestra que la disposición acusada es inconstitucional por violación, del principio de legalidad consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política, pues es evidente que, ante la diversidad de posibilidades para determinar los precios de los metales preciosos, la misma ley está defiriendo al Banco de la República la potestad de determinar la base gravable del impuesto.”

Conforme a lo anterior, los intervinientes consideran que tampoco se encuentra precisado el hecho gravado, pues “tanto explota quien es dueño de las minas y ha concedido a un tercero el derecho a extraer los minerales, como quien extrae físicamente tales minerales, o quien los beneficia, o los refina para colocarlos en condiciones de utilización. El texto de la norma acusada no permite, entonces, precisar de manera inequívoca el hecho que, una vez realizado, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria”.

Los ciudadanos concluyen entonces que la norma acusada vulnera el principio de legalidad de los tributos, que es “un postulado esencial del Estado social de derecho y constituye una garantía para los administrados”. Además, según su parecer, si la Corte considera que el impuesto es nacional, entonces habría que concluir que la disposición también viola el artículo 359 de la Constitución, pues “establece una destinación específica de la renta para los municipios productores”.

El ciudadano Carlos Alfredo Ramírez Guerrero, también del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, interviene en el proceso para defender la constitucionalidad de la norma acusada pues considera que todos los elementos del tributo se encuentra definidos. Según su parecer, es claro que el hecho gravable es la explotación de una de esas minas, por lo cual “el potencial deudor del impuesto, su sujeto pasivo o embargable si no lo paga, es el particular dueño de la mina en explotación.” Además, agrega el ciudadano, la Ley 488 presenta dos grupos de normas, y el artículo acusado hace parte del grupo de “otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales.” Esa denominación y el hecho de que el impuesto se destine “con exclusividad para los municipios productores”, como se lee en el texto acusado, le permite concluir que “el sujeto activo o acreedor de esta obligación tributaria es el municipio donde esté situada la mina en explotación”. Según su parecer, la base de liquidación del impuesto son “los precios internacionales que certifique en moneda legal el Banco de la República”, lo cual significa que esta base está determinada por “las cotizaciones de estos metales preciosos en las bolsas internacionales.”

El ciudadano aclara entonces que “las disposiciones de la ley, de toda ley, han de interpretarse en el sentido en que produzcan efectos”, tal y como lo ha señalado la Corte, por lo cual considera que la hermenéutica del actor no es válida. Según su parecer, si el texto acusado dispone que el impuesto se destina al municipio productor, no es razonable suponer que la norma no ha definido el sujeto activo. Igualmente, el ciudadano considera que

cualquier duda que exista sobre el alcance del comportamiento o actividad de “explotar”, se “disipa con recordar que de ello tratan disposiciones sustanciales tributarias como el numeral 2º del artículo 66 del ET, sobre costo de productos de industria extractivas; de los artículos 167 y 168 ibídem, sobre deducción por agotamiento; o disposiciones contables o económico-financieras, como la del código 4115 del decreto 2650 de 1993, de ingresos por explotación de minas, o como la resolución N° 8587 de 1998 de la Directora de la DIAN, códigos 01010 a 01490, para las actividades de extracción de minerales.” El ciudadano precisa además que el principio de legalidad tributaria supone que la ley defina “directamente” los elementos del tributo, pero en manera alguna ordena que sea la ley “tributaria”, o el legislador tributario, quien haga ese señalamiento sino “la ley”, el “legislador”.

##### 5. Intervención de la Federación Colombiana de Municipios.

El ciudadano Gilberto Toro Giraldo, en representación de la Federación Colombiana de Municipios, interviene en el proceso para defender la constitucionalidad de la norma parcialmente acusada. Según su parecer, no es cierto que sólo la ley puede establecer los elementos de un tributo, pues existen “varias representaciones del pueblo, por círculos de intereses, que puedan pronunciarse con fuerza equivalente pero con distinto alcance territorial.” Por ello, el artículo 338 de la Carta, en desarrollo del principio de autonomía, faculta también a las asambleas y a los concejos para definir estos elementos. Según su criterio, la propia Corte ha dejado “en claro que cuando se trata de tributos nacionales es exigible que la ley directamente contemple los elementos esenciales, pero que en tratándose de tributos de las entidades territoriales no sólo es permisible sino más que ello exigible que el Congreso, para no vaciar las competencias de los entes territoriales y permitir el juego del principio de autonomía, se abstenga de llegar al detalle.” Concluye entonces el interviniente:

“Es que en un régimen como el nuestro, que conjuga los principios de unidad y autonomía, se impone que el legislador se limite a lo estandarizado, a elaborar el hilo que hilvane la costura de las diversidades en una unidad reconocible, es decir se dedique exclusivamente a lo unitario, para que los entes territoriales puedan poner a operar las diversidades.

Obsérvense que las dificultades que la demandante acentúa respecto de la definición del sujeto pasivo se resuelven perfectamente con la entrada en escena de la autonomía como

homenaje a la diversidad, porque si en un Municipio el explotador es el propietario del recurso, en otro quien efectúa la extracción, y en uno más cualquier tercero, el Concejo Municipal del primero fijará en el propietario la obligación tributaria, y el tercero en quien corresponda.

En este contexto, la norma acusada está conforme con la Constitución, porque los Concejos Municipales estarán en condiciones de ejercer su potestad normativa en el espacio que les dejara el legislador.”

#### V. DEL CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN.

La Vista Fiscal explica entonces que, conforme a este principio de legalidad, no es posible trasladar al reglamento “la determinación general de elementos esenciales de la obligación tributaria, porque se crearía un factor de inseguridad que atentaría contra los postulados de equidad y justicia que gobiernan la creación de los tributos (arts. 95-9 y 363 de la C.P.).” Por ende, si no es posible precisar los elementos constitutivos de la carga fiscal, se viola el principio de legalidad tributaria. Sin embargo, aclara el Ministerio Público, en virtud del principio del efecto útil de la ley, a esta conclusión sólo se puede llegar si “no es posible deducir razonablemente los fundamentos de la obligación tributaria”, lo cual no sucede en el presente caso, por cuanto, una interpretación razonable de la norma acusada, permite determinar los elementos esenciales que “configuran el impuesto sobre las minas de propiedad privada.” Así, según su parecer, “el hecho generador del tributo es la actividad económica dirigida a obtener provecho del oro, la plata y el platino”, por lo cual es claro que “el sujeto pasivo del tributo también se encuentra debidamente tipificado en la persona que ostente la propiedad del correspondiente yacimiento mineral o derive de este ingreso constitutivo de renta a cualquier título, lo cual es corroborado con la ayuda de las disposiciones del Estatuto Tributario que se refieren a la actividad extractiva (arts. 66-2, 167 y 168 del Decreto de 1989).” Igualmente, agrega el Procurador, el sujeto activo son “los municipios donde estén localizadas las minas de oro, plata y platino de dominio particular, puesto que el artículo 152 bajo análisis dispone claramente que el impuesto se destinará con exclusividad para los municipios productores, quienes por prescripción del canon 317 Superior están habilitados para gravar toda clase de propiedad inmueble.” La base gravable es para la Vista Fiscal “el precio internacional de los metales preciosos certificados en moneda legal por el Banco de la República, aplicando para el efecto las tarifas consagradas

taxativamente en el mismo artículo 152 que parcialmente se acusa”.

El Ministerio Público concluye entonces que “los elementos del tributo que se demanda están fijados directamente y de manera general, por el legislador en el texto del artículo 152 de la Ley 488 de 1998”, pero que si “persisten las dudas en relación con la tipificación de los elementos fundamentales del impuesto sobre las minas particulares, basta acudir a las normas del Código de Minas (arts. 213, 216 y 231) y de la Ley 141 de 1994 (art. 26), que con anterioridad a la expedición de la Ley 488 de 1998, regulan el establecimiento de impuesto específico a la explotación de minerales preciosos de propiedad privada.” Según su parecer, “de acogerse la tesis de la demandante, inspirada en un entendimiento exegético del principio constitucional de legalidad tributaria, se enervaría no sólo el poder contributivo del Estado sino la eficiencia del sistema tributario (art. 363 de la C.P.), por cuanto la administración de impuesto no podría desarrollar adecuadamente las tareas de cobro, recaudación y finalización de las rentas tributarias.”

## VI- CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

Competencia.

1. Conforme al artículo 241 ordinal 4º de la Constitución, la Corte es competente para conocer de la constitucionalidad de las expresiones “y en las minas de propiedad privada un impuesto”, “el impuesto y”, contenidas en el artículo 152 de la Ley 488 de 1998, ya que se trata de una demanda de inconstitucionalidad en contra de una norma que hace parte de una ley de la República.

El asunto bajo revisión

2- Según la actora y algunos de los intervinientes, las expresiones acusadas desconocen el principio de legalidad tributaria, por cuanto establecen un impuesto sobre las minas de propiedad privada, pero no especifican todos sus elementos, por cuanto no resulta posible determinar claramente los sujetos de la contribución, ni el hecho generador, ni la base gravable. Por el contrario, según otros intervinientes y el Ministerio Público, el cargo carece de sustento, pues una interpretación sistemática de la disposición permite determinar con precisión todos los elementos del tributo. Por su parte, otro de los intervinientes señala que incluso si faltara alguno de estos elementos, no por ello la disposición sería inconstitucional,

por cuanto la ley está estableciendo un tributo municipal, por lo cual bien pueden los concejos entrar a definir los elementos faltantes.

El problema que plantea la demanda es entonces si el impuesto previsto por la norma acusada en las minas de propiedad privada respeta o no el principio de legalidad tributaria. Sin embargo, antes de responder a ese interrogante, surge otra pregunta, que aunque no fue invocada expresamente por la demandante, y sólo fue brevemente analizada por algunos intervinientes, es relevante. En efecto, este tributo recae sobre la explotación de minas de propiedad privada, mientras que la sentencia C-221 de 1997, MP Alejandro Martínez Caballero, había concluido que la ley no puede imponer un impuesto sobre la explotación de los recursos mineros sujetos a regalías, por lo cual podría considerarse que el presente impuesto desconoce esa prohibición constitucional. Por ello comenzará la Corte por estudiar si la ley podía gravar la explotación de las minas de propiedad privada, y en caso de que la respuesta sea afirmativa, la Corporación procederá a estudiar si el tributo desconoce o no el principio de legalidad tributaria.

Posibilidad de gravar tributariamente la explotación de minas de propiedad privada.

3- La sentencia C-221 de 1997 concluyó que las regalías y los impuestos no pueden coexistir, por cuanto “existe una incompatibilidad estructural entre el deber constitucional de imponer regalías y la definición legal de la explotación de un recurso natural como hecho impositivo. (Fundamento 19)” El fundamento de esa tesis es que, conforme a la Carta, es obligatorio establecer regalías, en favor del Estado por la explotación de un recurso natural no renovable, por lo cual, un impuesto que grave esa extracción, estaría sustrayendo ingresos del Estado cuya destinación está determinada por la propia Constitución (C.P. arts 360 y 361). Dijo entonces esa sentencia:

“Esta incompatibilidad deriva además de la específica y particular regulación constitucional de las regalías, que podría ser desfigurada si se admitiera la posibilidad de que la explotación de recursos no renovables fuera gravada con tributos. En efecto, más allá de las distinciones conceptuales entre las figuras, un impuesto sobre la explotación de un recurso no renovable se asemeja en la práctica a una regalía, ya que el particular que explota el recurso debe pagar por tal concepto al Estado una suma determinada, situación que es prácticamente idéntica a la contraprestación que exige el artículo 360 de la Carta. Por ende, de admitirse la

posibilidad de que el Legislador imponga tributos sobre la explotación de recursos no renovables, se estaría permitiendo que la ley desconozca las regulaciones constitucionales en materia de regalías. Por ejemplo, como lo sugiere el actor, la ley podría establecer, en vez de una regalía, un impuesto estrictamente municipal a la explotación del petróleo, con lo cual todas las entradas derivadas de ese esencial recurso natural quedarían en algunos municipios, desconociéndose de esa manera la existencia del Fondo Nacional de Regalías y la función redistributiva que éste tiene (CP art. 361). O, por el contrario, la ley podría consagrar un impuesto estrictamente nacional por la explotación de ese recurso, con lo cual se estarían desconociendo los derechos de participación y compensación de las entidades territoriales (CP art. 360). Por ello no parece admisible que sobre la explotación de los recursos no renovables existan impuestos, por cuanto las regalías son obligatorias y se encuentran sujetas a una regulación constitucional muy específica, cuyo contenido esencial debe ser respetado por la ley y garantizado por el juez constitucional.”

4- No es pues posible que la ley establezca impuestos sobre la explotación de recursos no renovables sobre los cuales la Constitución ha ordenado la imposición de regalías, aunque bien puede el Congreso definir como hechos impositivos otras actividades económicas relacionadas con tales recursos, como su transporte, su exportación, etc. Esta conclusión sugiere entonces que la norma acusada desconoce la Carta por violar esa prohibición constitucional, ya que establece un impuesto sobre la explotación de ciertas minas, que son sin lugar a dudas un recurso no renovable. Sin embargo, esa conclusión no es de recibo ya que, como bien lo precisa la Carta, y lo había explicado la mencionada sentencia C-221 de 1997, el deber de imponer regalías recae sobre la explotación de los recursos no renovables, que sean de propiedad del Estado. En efecto, es claro que, como lo señaló esa providencia, “las regalías están representadas por aquello que el Estado recibe por conceder un derecho a explotar los recursos naturales no renovables de los cuáles es titular (CP art. 332), debido a que estos recursos existen en cantidad limitada.” Por ende, la explotación de las minas de propiedad privada, que pueden existir en nuestro ordenamiento jurídico (CP art. 332), no implica obligatoriamente una regalía en favor del Estado, por cuanto el Estado no es propietario de tales recursos, por lo cual bien puede la ley sujetarla a contribuciones tributarias. Por ende, en nada viola la Carta que la ley establezca como hecho tributario la extracción y explotación de esos recursos mineros, por cuanto se trata de minas de propiedad privada.

Una vez precisada la posibilidad de que la ley grave fiscalmente esta explotación minera, entra la Corte entonces a examinar si la norma acusada desconoce o no el principio de legalidad tributaria, para lo cual recordará brevemente el alcance de ese principio, conforme a la doctrina que ha elaborado esta Corporación al respecto, para luego entrar a analizar concretamente la disposición parcialmente impugnada.

Principio de legalidad tributaria, representación popular y predeterminación de los impuestos.

5- En anteriores oportunidades, esta Corporación ha precisado el alcance del principio de legalidad tributaria, y ha señalado que éste comprende al menos tres aspectos<sup>1</sup>. De un lado, este principio incorpora lo que la doctrina ha denominado el principio de representación popular en materia tributaria, según el cual no puede haber impuesto sin representación de los eventuales afectados. Por ello la Constitución autoriza únicamente a las corporaciones de representación pluralista -como el Congreso, las asambleas y los concejos- a imponer las contribuciones fiscales y parafiscales (CP art. 338). De otro lado, la Carta consagra el principio de la predeterminación de los tributos, ya que fija los elementos mínimos que debe contener el acto jurídico que impone la contribución para poder ser válido, puesto que ordena que tal acto debe señalar los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, así como los hechos, las bases gravables y las tarifas (CP art. 338). Y, finalmente, la Constitución autoriza a las entidades territoriales a establecer tributos y contribuciones, pero de conformidad con la Constitución y la ley. Esto muestra entonces que las entidades territoriales, dentro de su autonomía, pueden establecer contribuciones pero siempre y cuando respeten los marcos establecidos por la ley, puesto que Colombia es un país unitario, y por ende los departamentos y municipios no gozan de soberanía fiscal (CP arts 287 y 338).

Conforme a lo anterior, es claro que si 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).

La Corte no puede sino reiterar el criterio según el cual las leyes que autorizan la creación de tributos por entidades territoriales pueden ser generales. En efecto, una ley de esta naturaleza no sólo armoniza con el fortalecimiento de la autonomía territorial, querido por el Constituyente de 1991, sino que, además, concuerda con el tenor literal del artículo 338 de la Carta, puesto que éste ordena la predeterminación del tributo, pero en manera alguna señala que la fijación de sus elementos sólo puede ser efectuado por el Legislador, ya que habla específicamente de las ordenanzas y los acuerdos. Por consiguiente, es conforme con la Constitución que las asambleas y los concejos fijen, dentro de los marcos establecidos por la ley, los elementos constitutivos del tributo.

En ese orden de ideas, la Corte entra a analizar si la norma acusada señala o no todos los elementos del tributo, pues si así lo hace, no será necesario indagar si éste es nacional o territorial, por cuanto de todos modos la disposición habrá respetado el principio de legalidad tributaria

Predeterminación de los elementos del impuesto e interpretación sistemática de la ley tributaria.

6- La Corte coincide con la actora en que la redacción de la norma acusada no es la más adecuada pues no establece expresamente, y de manera diferenciada, los distintos elementos del tributo. Sin embargo, ese defecto de técnica normativa no acarrea, por sí solo, la inconstitucionalidad de la disposición, pues esta Corporación tiene bien establecido que, en materia tributaria, no existe violación al principio de legalidad tributaria, si las dificultades de la ley, en cuanto a la determinación de los elementos del tributo, pueden ser solucionadas por una interpretación razonable del alcance de la disposición acusada. Así, dijo esta Corte en la sentencia C-252 de 1995, MP Eduardo Cifuentes Muñoz:

“Las leyes tributarias, como cualesquiera otras, puede suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación, lo cual no puede de suyo acarrear su inexecutableidad. Sin embargo, si éstos se tornan irresolubles, por la oscuridad

invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan en definitiva ser los elementos esenciales del tributo, se impone concluir que los mismos no fueron fijados y que, en consecuencia, la norma vulnera la Constitución. Toda persona está obligada a pagar los tributos que la ley le imponga, pero la ley no puede exigirlos si ella no atina a decir – en general – quién lo debe hacer y por qué<sup>2</sup>.”

Entra pues la Corte a estudiar si, a pesar de los defectos de redacción de la disposición acusada, es posible, por medio de una interpretación sistemática de su alcance, precisar los distintos elementos del impuesto sobre las minas de propiedad privada.

El objeto de la obligación tributaria: hecho impositivo (extracción), base gravable y tarifa.

7- Comienza la Corte por el examen del hecho gravable o hecho imponible, que es el elemento que en general mejor define el perfil específico de un tributo, puesto que, como lo señala la doctrina, y lo ha precisado esta Corporación<sup>3</sup>, este concepto hace referencia a la situación de hecho, que es indicadora de una capacidad contributiva, y que la ley establece de manera abstracta como situación susceptible de generar la obligación tributaria, de suerte que si se realiza concretamente ese presupuesto fáctico, entonces nace al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal. Ahora bien, según la demandante, la disposición acusada no clarifica el hecho imponible, ya que se refiere genéricamente a la “explotación” del oro, la plata y el platino en las minas de propiedad privada, pero el término explotación es polisémico, pues puede aludir a múltiples actividades, como puede ser la extracción del metal de la mina, o su aprovechamiento económico en fases posteriores. Otros intervinientes y la Vista Fiscal consideran que este argumento no es válido, pues una interpretación literal y sistemática permite concluir que la disposición hace referencia a la extracción de estos metales preciosos.

8- La Corte coincide con quienes consideran que el hecho gravable es claramente, en el presente caso, la extracción de los metales, y no su ulterior aprovechamiento industrial o comercial. Así, es cierto que la disposición acusada no habla expresamente de “extracción” sino de “explotación”, y que esa última palabra suele hacer referencia a múltiples actividades de beneficio económico. Sin embargo, un análisis sistemático de la expresión muestra que inequívocamente el hecho gravable es, en el presente caso, la extracción de esos metales.

En primer término, como bien lo señalan algunos intervinientes, en el ámbito minero, la expresión “explotación de una mina” alude a la actividad destinada a sacar del subsuelo el correspondiente recurso no renovable, como lo ilustra el propio Código Minero, en varios de sus artículos, que asimilan la explotación de una mina a la actividad de extracción del mineral. Así, el artículo 13 de ese estatuto, que define la naturaleza y el contenido del “derecho a explorar y a explotar”, establece que gracias al título minero una persona adquiere el derecho a establecer la existencia de recursos en cantidad y calidad aprovechables y “a apropiárselos mediante su extracción”. En el mismo sentido, el Estatuto Tributario, al regular aspectos relacionados con actividades extractivas, asimila esos conceptos. Por ejemplo, los artículos 66-2 y 167 y ss de ese cuerpo normativo indican claramente que por explotación de una mina se entiende, salvo precisión en contrario, la extracción del correspondiente mineral.

En segundo término, y como bien lo destaca uno de los intervinientes, este entendimiento extractivo de la noción de explotación se refuerza si tenemos en cuenta que la presente norma, a pesar de que consagra un impuesto, se encuentra relacionada con el régimen de regalías. En efecto, la disposición establece dos mandatos: (i) ordena una regalía para la explotación de las minas de oro, plata, platino de propiedad estatal, mientras que prevé (ii), por esa misma actividad, el impuesto en las minas de propiedad privada. Esto significa que en ambos casos, la situación fáctica que genera la regalía o el impuesto es la misma: la “explotación” del recurso no renovable. Ahora bien, y tal y como lo ha señalado esta Corte en varias oportunidades, y lo precisa la Ley 141 de 1994, la labor productiva que genera la regalía es la extracción del recurso no renovable<sup>4</sup>, por lo cual, es lógico concluir que el hecho gravable en el presente caso es también la extracción del oro, la plata o el platino.

Finalmente, la anterior conclusión se refuerza si se estudian los antecedentes de la disposición acusada. Así, el presente impuesto sobre la explotación de minas de propiedad privada estaba previsto, con una redacción similar, en el artículo 9º de la Ley 366 de 1997, norma que fue declarada inexecutable, por razones de forma, por la sentencia C-065 de 1998, MP Fabio Morón Díaz, por cuanto era una materia tributaria, cuyo trámite ha debido comenzar en la Cámara de Representantes, lo cual no sucedió. Debido a esa sentencia de inconstitucionalidad, ese mismo impuesto fue incluido en la Ley 488 de 1998, por cuanto el Congreso consideró que era una necesidad sentida de los municipios y constituía una adecuada fuente de financiación<sup>5</sup>. Ahora bien, en las discusiones sobre la Ley 366 de 1997,

una de las razones principales por la cuales se creó ese tributo fue que la Ley 141 de 1994 derogó los impuestos existentes sobre la extracción de esos metales, y los sustituyó por el régimen de regalías. Sin embargo, las regalías recaen únicamente sobre las minas de propiedad estatal, de suerte que existía una inequidad, pues la explotación, esto es la extracción, de esos recursos en minas privadas, no generaba ninguna contraprestación para el Estado. Así, la ponencia para segundo debate en la Cámara de ese proyecto señaló al respecto:

“No existe impuesto a la producción del oro y del platino extraído de subsuelo de propiedad nacional porque sobre ellos se pagan las regalías previstas en el artículo 16 de la Ley 141. Tampoco existe impuesto a la producción del oro y del platino que se extrae del subsuelo que no es de propiedad nacional por cuanto la norma que genéricamente consagraba los impuestos a la producción de oro sin distinguir su procedencia, fue derogada expresamente por el artículo 69 de la Ley 141, sólo que en este último caso, la extracción de tales metales no reporta regalías por cuanto precisamente la explotación no se hace en subsuelo de propiedad nacional, tema que entonces debe corregirse, tal y como se propone en el pliego de modificaciones que se acompaña a esta ponencia para segundo debate.<sup>6</sup>”

Nótese que no sólo la ponencia asimila los conceptos de extracción y explotación sino que, explícitamente, la finalidad de la disposición fue crear un impuesto en las minas de propiedad privada por la misma actividad que ocasiona regalías en las minas de propiedad estatal, esto es, por la extracción del mineral.

Por las anteriores razones semánticas -el significado ordinario de la palabra explotación en el ámbito minero-, sistemáticas -el vínculo entre este impuesto y el régimen de regalías- e históricas -la voluntad del Congreso-, para la Corte es claro que el hecho gravado es la extracción de estos metales.

9- A pesar de lo anterior, podría arguirse que la determinación legal del hecho impositivo es equívoca, pues la Ley 366 de 1997, a la cual remite la disposición acusada, para todos los aspectos “relacionados con la liquidación, retención, recaudo, distribución y transferencias del impuesto y demás aspectos tributarios”, indica, en su artículo 1º, que “los compradores, fundidores o procesadores de metales preciosos liquidarán y retendrán las rentas previstas en la ley derivadas de la explotación de los mismos en el momento en que los reciban o

adquieran y paguen". Según esa objeción, ese artículo daría a entender que el hecho gravable no es la extracción de los metales de la mina, sino el momento cuando estos sujetos reciben, adquieren o pagan esos productos, lo cual, pondría nuevamente en evidencia la indeterminación del hecho impositivo.

La Corte considera que esa objeción no es de recibo, pues parte de una confusión entre la ocurrencia del hecho tributario y la causación formal del deber tributario, fenómenos que son semejantes, pero que son conceptualmente distintos, tal y como lo ha indicado la doctrina y la jurisprudencia<sup>7</sup>. Así, la ocurrencia del hecho tributario hace referencia a la realización de la hipótesis fáctica prevista en forma abstracta por la ley como elemento que denota capacidad de pago y da origen a la obligación tributaria, mientras que la causación formal define el momento en que se hace efectiva la obligación de pagar el tributo y por ende ésta es exigible por la autoridad tributaria. En algunos impuestos, estos momentos pueden coincidir, pues el Legislador puede establecer que el impuesto se causa al ocurrir el hecho gravado, pero también puede la ley, dentro de ciertos límites, adelantar o aplazar la causación formal del tributo en relación con la realización material del hecho, sin que con ello se desconozca la Constitución. Así, en determinados momentos, razones de eficiencia tributaria en la recaudación, que tienen fundamento constitucional expreso (CP art. 363), pueden aconsejar un adelanto de la causación con respecto a la realización del hecho gravable. La Corte ha reconocido que tales técnicas legislativas no violan per se la Carta, por lo cual la Corporación ha declarado exequibles los mecanismos de extinción anticipada de la obligación tributaria - como las retenciones y los anticipos- por considerar que encuentran amplio sustento en el principio de eficiencia tributaria (CP art. 363)<sup>8</sup>.

En ese orden de ideas, es claro que el hecho gravado, en el presente impuesto, es la extracción del metal, puesto que la explotación de la mina es la que, conforme a la norma demandada, genera el impuesto. Sin embargo, por razones de eficiencia en el control de la evasión, la ley estableció que los compradores, fundidores o procesadores eran responsables de la retención, y ese deber se materializaba y causaba, cuando esas personas reciben, adquieren o pagan esos productos. El artículo 1º de la Ley 366 de 1997, lejos entonces de generar dudas sobre el hecho gravable, lo que hace es clarificar la estructura y forma de manejo del tributo, al precisar cuando se perfecciona el deber de retención.

10- Una vez precisado el hecho generador del tributo, y continuando con el análisis del objeto

de la obligación tributaria, entra la Corte a analizar la base gravable y la tarifa, que son los elementos determinantes de la cuantía misma de la obligación fiscal. En efecto, la base gravable ha sido definida usualmente como la magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la correspondiente tarifa, para de esta manera liquidar el monto de la obligación tributaria.

11- Una interpretación razonable de la disposición permite determinar que, como bien lo señala uno de los intervinientes, la base gravable no puede ser sino el valor de la cantidad extraída, que debe ser determinado conforme a los precios internacionales que certifique el Banco de la República. En efecto, si el hecho imponible es la actividad extractiva, no se requieren muchas elucubraciones para inferir que el tributo correspondiente debe liquidarse tomando como patrón de referencia el valor de la cantidad efectivamente extraída. Esta conclusión deriva de obvias consideraciones lógicas, que se ven fortalecidas por una interpretación sistemática y contextualizada de la norma acusada. Así, como ya se señaló, esta disposición impone en las minas de propiedad privada un impuesto por la misma actividad que genera regalías en las minas estatales. Esto no significa que el régimen de regalías deba extenderse automáticamente a este impuesto ya que, como lo analizó en detalle la sentencia C-221 de 1997, MP Alejandro Martínez Caballero, los conceptos de regalía e impuesto son distintos; sin embargo, la ratio legis, o finalidad de la disposición, que es corregir la ausencia de gravamen en esas minas privadas, a fin de que se encuentren en igualdad de condiciones a las minas estatales, sujetas a regalías, hace razonable utilizar, en lo pertinente, las disposiciones legales sobre regalías a fin de solucionar aparentes ambigüedades de la regulación de este tributo. Ahora bien, el artículo 16 de la Ley 141 de 1994, al establecer el valor de referencia para liquidar las regalías, que es el equivalente de la base gravable en materia impositiva, señala que las correspondientes tarifas deben aplicarse “al valor de la producción en boca o borde de mina o pozo”, por lo cual, es razonable concluir que esa cantidad representa la base gravable del presente impuesto.

Todo lo anterior se confirma si se tiene en cuenta que la Ley 366 de 1997, a la cual remite la disposición acusada, expresamente indica, en su artículo 7º, que compete a las alcaldías municipales “verificar los montos de producción de los minerales, base para liquidación de las rentas derivadas de la explotación de metales preciosos”, lo cual muestra que en forma clara, y de manera directa, el Legislador definió esos montos de producción, valorados conforme a los precios internacionales que certifique el Banco de la República, como la base

gravable del tributo, al cual se aplica entonces la tarifa, inequívocamente definida en la disposición acusada en 4% para los tres metales preciosos gravados.

Relevancia de la Ley 366 de 1997 y validez de utilizar precios de referencia para determinar el monto de un tributo.

12- Conforme a lo anterior, el objeto de la obligación tributaria se encuentra claramente definido por la ley; así, el hecho impositivo es la extracción de estos metales preciosos, la base gravable es el valor de la cantidad extraída, y la tarifa es el 4% de ese monto.

Con todo, podría objetarse, como lo hace la actora, que esas conclusiones no son válidas, por cuanto no es posible recurrir a la Ley 366 de 1997 para subsanar los eventuales vacíos normativos de la disposición acusada, ya que la sentencia C-065 de 1998 declaró la inexecutable del artículo 9º de esa ley, por cuanto el Congreso violó el procedimiento previsto por la Carta, al aprobar un impuesto por medio de una ley cuyo trámite no se había iniciado en la Cámara de Representantes sino en el Senado. Según la actora, esto implica que toda referencia de esa ley al tema tributario se encuentra viciada de inconstitucionalidad, debido a que la Corte ya constató la existencia de ese vicio de forma.

Un breve examen muestra que el anterior argumento no tiene ningún sustento. Así, en primer término, y como bien lo indican algunos intervinientes, la sentencia C-065 de 1998 sólo declaró la inexecutable del artículo 9º de ese cuerpo normativo, por lo cual, el resto de los artículos de esa ley se encuentra vigente. Bien podía entonces el Legislador, al volver a decretar el impuesto sobre las minas de propiedad privada en la Ley 488 de 1998, hacer referencia al resto de la Ley 366 de 1997, para todos los efectos tributarios que juzgara pertinentes, sin que pueda considerarse que esa remisión es inexecutable pues, se repite, esas disposiciones se encuentran vigentes.

Nótese además que la sentencia C-065 de 1998 declaró la inexecutable del artículo 9º de la Ley 366 de 1997 por vicios de forma, y el término para presentar demandas contra esa ley por defectos de esa naturaleza ya había caducado al momento de ser presentada la presente demanda. Estos vicios, en caso de que hubieren existido para el resto del articulado de la ley, ya estarían entonces subsanados, lo cual muestra que la tesis de la demandante permitiría a la Corte revivir los términos para pronunciarse sobre vicios de forma, lo cual es contrario a la Carta, que establece un término perentorio de un año para que se presenten y examinen

acusaciones por tal motivo (CP art. 242).

Finalmente, lo cierto es que el resto del articulado de la Ley 366 de 1997 no estaba afectado por el vicio de forma constatado en relación con el artículo 9º, pues esas otras disposiciones no tenían contenido tributario sino que regulaban específicamente el mecanismo de recaudación de las regalías, a fin de evitar la evasión en ese campo. Precisamente, por tal razón, la sentencia C-065 de 1998 se abstuvo de realizar unidad normativa con esos otros artículos. Lo que sucede es que esas otras disposiciones de la ley, a pesar de estar expresamente referidas a las regalías, pueden ser relevantes para la regulación del cobro y control de ciertos impuestos, por lo cual bien puede el Legislador remitirse a ellas para precisar los alcances de un determinado tributo, o reglamentar su manejo concreto. La tesis de la actora, de ser aceptada, llevaría entonces a la conclusión de que las normas tributarias no pueden referirse sino a aquellas otras leyes, cuyo trámite se hubiera iniciado también en la Cámara de Representantes. Esto significaría que si una ley tributaria remite, en algún contenido, a otra ley que comenzó su trámite en el Senado, entonces ese reenvío sería inconstitucional. Este resultado hermenéutico es a todas luces contrario a la Carta, la cual únicamente ordena que los proyectos relativos a tributos inicien su trámite en esa Cámara de Representantes (CP art. 154) pero no que su contenido deba referirse exclusivamente a otras leyes con idéntico trámite.

13- A pesar de lo anterior, la actora invoca otra objeción, y es que, según su parecer, la base gravable y la tarifa siguen indeterminadas, pues el valor de la cantidad extraída se determina conforme a los precios internacionales que certifique el Banco de la República, con lo cual, una autoridad distinta al Legislador, termina por fijar en concreto el monto del tributo. A pesar de su aparente fuerza, ese argumento no es de recibo, por cuanto la disposición demandada no traslada a otra autoridad la definición cuantitativa del tributo, sino que establece un marco técnico de referencia, a fin de evitar incertidumbres sobre el cuántum de la obligación tributaria. En efecto, lo que pretende esa técnica normativa es establecer un marco objetivo y uniforme de precios de referencia, a fin de que no haya controversia sobre el monto del tributo, puesto que éste deberá ser liquidado de acuerdo a los precios de estos metales señalados por el Banco de la República. Esta entidad no está entonces definiendo la base gravable ni la tarifa del impuesto, las cuales están predeterminadas en la ley, sino que está ejerciendo una labor técnica reglada: certificar sobre esos precios, a fin de asegurar la certeza en los procesos de liquidación del tributo. Y, como lo había señalado esta

Corporación, en esos casos, esa labor puramente técnica no lesiona “la predeterminación del tributo, pues la autoridad administrativa no puede fijar discrecionalmente la base gravable de referencia sino que únicamente se limita a efectuar el cálculo establecido por la propia ley” (Sentencia C-412 de 1996, MP Alejandro Martínez Caballero, Fundamento 15).

El sujeto pasivo de la obligación.

14- Preciado el objeto de la obligación tributaria, entra la Corte a analizar sus elementos subjetivos, para lo cual comienza por analizar si la ley establece el sujeto pasivo de la misma. Ahora bien, tal y como esta Corte lo ha señalado<sup>9</sup>, la doctrina suele distinguir entre sujeto pasivo de iure y sujeto pasivo de facto o socioeconómico. Así, el primero es quien tiene la obligación de pagar el impuesto, mientras que el segundo es quien efectivamente soporta las consecuencias económicas del mismo. En general, el mandato del artículo 338, ordena a la ley, o en el caso de los tributos territoriales, a las asambleas y a los concejos, señalar el sujeto pasivo de iure, esto es, la persona a quien puede atribuirse la realización del hecho imponible, y que por ende está obligada al pago del gravamen.

Ahora bien, en el presente caso, una vez la Corte ha precisado que el hecho gravable es la extracción del mineral, aparece claro que el sujeto pasivo de la obligación fiscal es quien realiza y se beneficia de esa extracción, sea éste el propietario, o sea éste un tercero a quien el propietario ha arrendado o cedido el derecho a explotar la mina, pues esta persona es la autora material del hecho generador y por ende, es ella quien en principio debe soportar la carga tributaria, sin que interese a qué título haya realizado la extracción del mineral.

15- Sin embargo, podría argumentarse que la indeterminación subsiste por cuanto la ley no señala con precisión en que calidad debe esa persona realizar la extracción para ser el sujeto pasivo; es más, puede incluso arguirse que la propia regulación induce a confusión, pues si bien la disposición demandada sugiere que el sujeto pasivo es quien realiza la extracción del recurso no renovable, por el contrario, la Ley 366 de 1997, a la cual remite esa norma acusada, parece indicar que son los compradores, fundidores o procesadores de metales preciosos quienes deben ser calificados como sujetos pasivos, pues sobre ellos recae el deber de liquidar y retener el tributo, en el momento en que reciban o adquieran y paguen estos metales.

A pesar de su aparente solidez, la anterior objeción reposa en un equívoco pues asimila

mecánicamente el sujeto pasivo directo del tributo con el responsable de pagarlo. Así, es cierto que en general la ley establece que el sujeto pasivo de la obligación tributaria o contribuyente es igualmente responsable de pagar el tributo; sin embargo, nada en la Constitución se opone a que, por razones de eficiencia tributaria, la ley establezca que determinadas personas, en quienes no se ha realizado el hecho gravable, se encuentren empero obligadas al pago de un tributo derivado de hechos imponibles imputables a otros sujetos, con los cuales se encuentran íntimamente ligadas.

Este responsable o sustituto configura entonces lo que algunos sectores de la doctrina han denominado un sujeto pasivo auxiliar, que sirve para garantizar o facilitar el recaudo de los tributos. Así, la obligación fiscal recae sobre el sujeto pasivo principal, que es quien ha realizado el hecho gravable pero, por razones de comodidad, facilidad, seguridad o control de la evasión, la ley puede establecer que un tercero (el responsable o el sustituto), con conexión íntima con el primero, sea quien tenga directamente el deber de pagar el tributo, con posibilidad de trasladarlo al sujeto pasivo principal. Así, cuando un patrón retiene un porcentaje del salario de su empleado actúa, no como sujeto pasivo del impuesto de la renta, sino como responsable que contribuye al recaudo de ese tributo, que debe pagar el trabajador.

Estas precisiones permiten entonces precisar la estructura del presente tributo. Así, si el hecho gravable es la extracción, es natural que quien realice esa extracción en las minas de propiedad privadas es el sujeto pasivo de este impuesto, así como tiene el deber de pagar la correspondiente regalía quien adelante esa actividad en las minas de propiedad estatal. Sin embargo, la práctica había mostrado que es muy difícil recaudar directamente esas sumas de los mineros, en especial en las minas de mediana o pequeña propiedad, por lo cual existía una gran evasión en relación con este tributo, antes de la Ley 141 de 1994, o con las regalías, con posterioridad a esa ley. En tal contexto, la Ley 366 de 1997, de donde hacía parte originariamente el tributo estudiado en la presente sentencia, precisamente buscó establecer mecanismos eficaces para controlar esta importante evasión, la cual se agravó cuando la Ley 9 de 1991 consagró la libertad para comercializar en oro, acabando así el monopolio que en este campo tenía anteriormente el Banco de la República. Por ello, la ponencia para segundo debate en Senado del proyecto que sería la Ley 366 de 1997 afirmó al respecto:

“Ello significó que al ponerse en vigencia la libertad de la comercialización del oro, se acabó el monopolio que tenía el Banco de la República y con ello se eliminó también la posibilidad de que esa entidad fuera la única autoridad que liquidará y recaudará el impuesto a la producción y efectivamente lo trasladará a los municipios productores. A partir de ese momento, la ausencia de controles efectivos para hacer cumplir a los múltiples compradores la obligación de liquidar, recaudar y trasladar a un único receptor los impuestos a la producción del oro y al platino hizo que surgiera la evasión; como consecuencia de ella de nuevo se redujeron los recaudos y con ello se afectaron significativamente las finanzas de los municipios productores de metales preciosos. Sobre el particular anotó la exposición de motivos del proyecto que se examina: “la evasión, se origina en la falta de control a la comercialización en sus primeras etapas, cuando el productor o minero vende el fruto de su trabajo, o cuando el pequeño comerciante compra cantidades mínimas de los metales. Ninguno de los dos tiene interés en efectuar la retención que por ley están obligados a hacer: el uno porque así recibe el precio completo y el otro porque paga precios más atractivos frente a sus competidores”<sup>10</sup>.

En tal contexto, el Legislador consideró que constituía un mecanismo adecuado para enfrentar esa evasión imponer el deber de retención del tributo o de la regalía a los compradores, fundidores o procesadores de metales preciosos, en el momento en que los reciban o adquieran y paguen (art. 1º de la Ley 366 de 1997), mientras que, conforme al artículo 3º de esa misma ley, el minero o comerciante tiene la obligación de declarar, en el formulario de venta que sirva de soporte para la liquidación o recaudo del impuesto o la regalía, la procedencia exacta del material preciso, esto es, de qué mina fue extraído, con el fin de controlar un segundo problema de evasión que existía, que era que muchos comerciantes, o incluso funcionarios públicos, ocultaban la procedencia real del mineral para “beneficiar a aquellos municipios no productores pero que con cargo al Tesoro Público pagaban recompensas a los mineros o comerciantes para que le indicara al recaudador que el oro procedía de esos municipios no productores”<sup>11</sup>.

Para la Corte es entonces claro que la ley determina el sujeto activo directo de este tributo, así como los responsables de la correspondiente liquidación y retención de las sumas respectivas.

El problema del sujeto activo

16- Entra, por último, la Corte a examinar si la norma impugnada precisa o no cuál es el sujeto activo de este tributo. Aunque el actor no impugna la norma por este aspecto, uno de los intervinientes considera que la ley es ambigua en este punto. Según su parecer, el artículo acusado se encuentra en el capítulo VI de la ley 488 de 1998, relativo a impuestos territoriales, y todo el dinero ingresa finalmente al presupuesto municipal, lo cual sugiere que el impuesto es de carácter municipal, y el sujeto activo es el municipio en donde se realiza la extracción. Sin embargo, la Ley 366 de 1997 atribuye al Gobierno Nacional competencias para la distribución y transferencia del producido del tributo, lo cual indicaría que es un tributo nacional. Por ende, concluye este interviniente, por la propiedad sobre el producido del impuesto, éste es de carácter municipal, pero por las competencias normativas en cuanto a su liquidación, recaudo y control, es un impuesto nacional, lo cual muestra que la ley no define con claridad el sujeto activo del impuesto.

Por el contrario, los otros intervinientes y el Ministerio Público consideran que es claro que el sujeto activo de la obligación son los municipios en donde se efectúa la extracción, ya que el tributo es municipal, no sólo porque se encuentra en un capítulo de la Ley 488 de 1998 que habla de los impuestos territoriales, sino además porque esas localidades son las que finalmente se benefician de las sumas recaudadas.

17- La Corte considera que la anterior diferencia de opiniones entre los intervinientes deriva de un diverso entendimiento que esas intervenciones confieren a la noción de sujeto activo. Así, algunos consideran que el sujeto activo es el beneficiario final de los recursos recaudados, por lo cual, debe entenderse que son los municipios productores, pues la norma establece que esos recursos serán destinados con exclusividad para los municipios productores. En cambio, otro de los intervinientes señala que el sujeto activo es la Nación, por cuanto las autoridades centrales mantienen la regulación del tributo, que fue integralmente creado por la ley, por lo cual este impuesto no es municipal sino nacional. Finalmente, el artículo 6º de la Ley 366 de 1997, con el fin de evitar la evasión que se estaba presentando en este campo, atribuye a una autoridad nacional, a saber, el Ministerio de Minas y Energía, la facultad de recaudar, distribuir y transferir a los municipios. Por ende, aunque ninguno de los actores lo menciona expresamente, pero algunos lo sugieren, podría considerarse que esta autoridad nacional es el verdadero sujeto activo, ya que esa entidad es el acreedor de esa obligación y tiene la facultad de exigir su pago.

18- Esta Corporación considera que esos diversos entendimientos permiten precisar el significado de la noción de sujeto activo y el alcance del mandato del artículo 338 de la Carta, según el cual, los actos que crean los tributos deben precisar el sujeto activo del impuesto. En efecto, conforme al anterior análisis, y de acuerdo a ciertas distinciones elaboradas por la doctrina tributaria<sup>12</sup>, es posible atribuir tres significados a la noción de sujeto activo de un tributo. Así, de un lado, es posible hablar del sujeto activo de la potestad tributaria, que es la autoridad que tiene la facultad de crear y regular un determinado impuesto. De otro lado, es posible hablar del sujeto activo de la obligación tributaria, que es el acreedor concreto de la suma pecunaria en que, en general se concreta el tributo, y quien tiene entonces la facultad de exigir esa prestación. Y finalmente, podemos hablar del beneficiario del tributo, que es la entidad que finalmente puede disponer de esos recursos.

Ahora bien, aunque a veces, en determinados tributos, una misma entidad ocupa simultáneamente estas tres posiciones, la Corte considera que es necesario distinguirlas, pues juegan un diverso papel constitucional, y en ocasiones suelen no coincidir.

Así, la determinación de cuál es el sujeto activo de la potestad tributaria es útil no sólo para efectos del ejercicio de control político por la ciudadanía sino también para poder precisar la naturaleza territorial o nacional de un tributo, y en especial si estamos frente a una renta endógena o exógena de una entidad territorial, puesto que esta Corporación ha señalado que el llamado criterio orgánico es un elemento importante en este análisis. A su vez, este examen es esencial para elucidar hasta que punto puede la ley definir la orientación específica de estos recursos pues en el caso de las fuentes endógenas, o propias, de financiación, la posibilidad de intervención de la ley es mucho menor que en relación con las fuentes exógenas, pues las primeros constituyen recursos propios de las entidades territoriales, cuya gestión independiente constituye uno de los elementos esenciales de la autonomía (CP art. 287) <sup>13</sup>.

De otro lado, la precisión de quien es el beneficiario de un impuesto es esencial para saber al presupuesto de que entidad ingresan finalmente los dineros del tributo, con lo cual no sólo las autoridades pueden planear y ejecutar adecuadamente sus obras sino que la ciudadanía puede ejercer en mejor forma sus labores de fiscalización sobre el uso de los recursos públicos.

Finalmente, la determinación del sujeto activo de la obligación tributaria permite que el contribuyente y el responsable conozcan con exactitud cuál es la autoridad que es acreedora de la suma de dinero y por ende a quien tienen que pagar.

19- Este análisis muestra entonces que para efectos de la predeterminación de los tributos, y por ende del respeto del principio de legalidad, lo que es esencial es que se encuentre claramente definido el sujeto activo de la obligación tributaria, para que las personas tengan certeza sobre qué autoridad puede concretamente exigir el cobro del tributo. Ahora bien, en el presente caso, la ley define con suficiente precisión ese aspecto puesto que la Ley 366 de 1997, la cual, como ya se vio, regula distintos aspectos de este impuesto sobre minas de oro, plata y platino de propiedad privada, establece en el artículo 6º que corresponde al Ministerio de Minas y Energía recaudar, distribuir y transferir las rentas derivadas de la explotación de esos metales. Por ende, es claro que el sujeto activo se encuentra determinado pues la Nación- Ministerio de Minas y Energía es el sujeto activo de la obligación tributaria, aunque los beneficiarios finales del impuesto sean los municipios productores.

20- La Corte concluye entonces que los elementos del impuesto sobre la explotación de minas de oro, plata y platino de propiedad privada se encuentran suficientemente determinados, por lo cual declarará la exequibilidad de las expresiones “y en las minas de propiedad privada un impuesto”, “el impuesto y”, contenidas en el artículo 152 de la Ley 488 de 1998. Igualmente, y como se vio en el fundamento 12 de esta sentencia, la Corte se vio obligada, para examinar los cargos de la demandante, a estudiar la constitucionalidad del segundo inciso de ese artículo, según el cual “los aspectos relacionados con la liquidación, retención, recaudo, distribución y transferencias del impuesto y demás aspectos tributarios, continuarán rigiéndose por la Ley 366 de 1997”. Por tal razón, la Corte declarará también la constitucionalidad de ese inciso.

## I. 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

Primero: Declarar EXEQUIBLES las expresiones “y en las minas de reconocimiento de propiedad privada un impuesto”, “el impuesto y”, contenidas en el inciso primero del artículo 152 de la Ley 488 de 1998

Segundo: Declarar EXEQUIBLE el inciso segundo del artículo 152 de la Ley 488 de 1998, que expresamente dice: “Los aspectos relacionados con la liquidación, retención, recaudo, distribución y transferencias del impuesto y demás aspectos tributarios, continuarán rigiéndose por la Ley 366 de 1997”

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

ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO

Presidente

ANTONIO BARRERA CARBONELL

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

CARLOS GAVIRIA DÍAZ

Magistrado

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO

FABIO MORÓN DÍAZ

Magistrado

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

Magistrado

MARTHA V. SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

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

2 En el mismo sentido, ver sentencia C-412 de 1996. MP Alejandro Martínez Caballero. Fundamento 15.

3 Ver, por ejemplo, la sentencia C-583 de 1996. MP Vladimiro Naranjo Mesa. Consideración Tercera.

4 Ver, entre otras, las sentencia T-141 de 1994. MP Vladimiro Naranjo Mesa y C-221 de 1997, MP Alejandro Martínez Caballero, Fundamentos 11

5 Ver Ponencia para Primer Debate en Cámara de Representantes en Gaceta del Congreso, Año VII, No 286, 20 de noviembre de 1998, pag 8.

6 Ponencia para Segundo Debate al Proyecto N 129/94 Senado en Gaceta del Congreso, Año IV, No 322, 6 de octubre de 1995, p 10.

7 Ver, entre otras, las sentencias C-445 de 1885 y C-412 de 1996.

8 Sentencia C-445/95. MP Alejandro Martínez Caballero. Fundamentos Jurídicos 4 a 10. Ver igualmente sentencia C-412 de 1996.

9 Ver, entre otras, la sentencia C-412 de 1996, MP Alejandro Martínez Caballero, Fundamento 6.

10 Ponencia para Segundo Debate al Proyecto N 129/94 Senado en Gaceta del Congreso, Año IV, No 322, 6 de octubre de 1995, p 9.

12 Así, la distinción entre sujeto activo de la potestad tributaria y sujeto activo de la obligación tributaria es ampliamente aceptada en la doctrina tributaria. Para un resumen de esas posiciones, ver Alvaro Leyva Zambrano et al. "Elementos de la obligación tributaria" en Derecho Tributario. Bogotá: ICDT, 1999, pp 427 y ss.

13 Ver, por ejemplo, las sentencias C-219 de 1997, C-720 de 1999 y C-894 de 1999.