Sentencia C-992/04

DEROGATORIA EXPRESA-No operancia

DEROGATORIA TACITA-Configuración no es clara

ACCION PUBLICA DE INCONSTITUCIONALIDAD PARA DECLARACION DE DEROGATORIA TACITA-No es el medio idóneo/CORTE CONSTITUCIONAL-Definición de vigencia de norma para determinar materia sujeta a control

DEROGATORIA TACITA-Pronunciamiento de fondo ante vigencia dudosa

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Propiedad de los municipios

AUTONOMIA TRIBUTARIA DE ENTIDADES TERRITORIALES

EXENCION TRIBUTARIA EN EL DERECHO INTERNACIONAL PUBLICO-Alcance

TRIBUTO TERRITORIAL-Modificación y supresión por el Congreso

TRIBUTO TERRITORIAL-Autorización y delimitación legislativa/TRIBUTO TERRITORIAL-Delimitación de elementos por el legislador por exclusiones o prohibiciones que no constituyen exenciones

Como corresponde a la ley autorizar y delimitar los tributos territoriales, entonces el Congreso puede, al definir esos tributos, precisar que determinadas actividades no pueden ser gravadas por las entidades territoriales, sin que dichas exclusiones o prohibiciones sean en sí mismas inconstitucionales, puesto que no se tata de la exención a un tributo existente sino de la delimitación de los elementos de un impuesto territorial.

La autonomía tributaria de las entidades territoriales está protegida por la Constitución, pero no es absoluta. En ese mismo orden de ideas, aunque en principio está prohibido al Legislador establecer exenciones a los tributos de las entidades territoriales, esto no significa que cada vez que una ley señala que una determinada actividad no está sujeta a un determinado tributo territorial, entonces dicha exclusión es inconstitucional. Como ya se vio, al menos existen dos hipótesis en que dicha exclusión se ajusta a la Carta. De un lado, puede tratarse de una verdadera exención, pero que sea constitucionalmente admisible, como en el

caso de ciertos tratados que prevén dichas exenciones y han sido declarados exequibles por esta Corte. De otro lado, puede en realidad no tratarse de una exención sino de un desarrollo de la libertad del Congreso para configurar el alcance de los tributos territoriales, y en especial para la delimitación de los elementos de esos tributos, como el hecho gravable.

TRIBUTO TERRITORIAL-No establecimiento de exención sino que delimita el hecho gravable/IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-No establecimiento de exención sino de delimitación del hecho gravable

EXENCION Y CONFIGURACIÓN DEL HECHO GRAVABLE EN TRIBUTO TERRITORIAL-Distinción

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Delimitación del alcance del hecho gravable

IMPUESTO-Hecho gravable o generador es uno de los elementos esenciales

IMPUESTO-Hecho gravable es un elemento que tiene que estar precisado en la ley

TRIBUTO TERRITORIAL-Fijación de elementos constitutivos por asambleas y concejos dentro del marco legal

IMPUESTO TERRITORIAL-Delimitación por la ley de hecho gravable

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Hecho gravable general

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-No pago por entidades públicas que realicen obras de acueducto, alcantarillado o regulación de caudales

Referencia: expediente D-5126

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 7 (parcial) de la Ley 56 de 1981 “Por la cual se dictan normas sobre obras públicas de generación eléctrica, y acueductos, sistema de regadío y otras y se regulan las exploraciones y servidumbres de los bienes afectados por tales obras”.

Demandante: Carlos Germán Farfán Patiño.

Magistrado Ponente:

Dr. HUMBERTO SIERRA PORTO

Bogotá, D. C., doce (12) de octubre de dos mil cuatro (2004).

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución Política, el ciudadano Carlos Germán Farfán Patiño solicita ante esta Corporación la declaratoria de inexequibilidad del artículo 7 (parcial) de la Ley 56 de 1981"Por la cual se dictan normas sobre obras públicas de generación eléctrica, y acueductos, sistema de regadío y otras y se regulan las exploraciones y servidumbres de los bienes afectados por tales obras".

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de esta clase de procesos, entra la Corte a decidir sobre la demanda de la referencia.

II. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el texto de la disposición parcialmente demandada, de conformidad con su publicación en el diario oficial No. 35.856, del 5 de octubre de 1981 y se subraya lo acusado

"LEY 56 DE 1981

por la cual se dictan normas sobre obras públicas de generación eléctrica, y acueductos, sistemas de regadío y otras y se regulan las expropiaciones y servidumbres de los bienes afectados por tales obras.

El Congreso de Colombia

DECRETA:

(….)

Artículo 7º.- Las entidades propietarias, pagarán a los municipios los impuestos, tasas, gravámenes o contribuciones de carácter municipal diferentes del impuesto predial, únicamente a partir del momento en que las obras entren en operación o funcionamiento y dentro de las siguientes limitaciones:

(…)

b) Las entidades públicas que realicen obras de acueductos, alcantarillados, riegos, o simple regulación de caudales no asociada a generación eléctrica, no pagarán impuestos de industria y comercio.

Parágrafo.- Las entidades públicas propietarias de las obras de que aquí se trata no estarán obligadas a pagar compensaciones o beneficios adicionales a los que esta Ley establece con motivo de la ejecución de dichas obras.”

III. LA DEMANDA

El ciudadano considera que el aparte acusado viola los artículos 294, 287 y 363 de la Carta por cuanto impone una exención al impuesto de industria y comercio a pesar de que los recursos que éste genere son de propiedad de los municipios. Este hecho, en su opinión, rompe con la equidad tributaria, y con la autonomía municipal. Anota el demandante que a pesar de que esta norma fue derogada expresamente por la ley 142 de 1994, en el caso de empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, continua vigente para empresas que no prestan estos servicios, como es el caso de “riegos o reguladoras de caudales no asociadas con generación eléctrica”.1

IV. IntervenciOnES

1.- Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El ciudadano Germán Eduardo Quintero Rojas en representación del Ministerio de Hacienda y

Crédito Público, solicita a esta Corte declarar la exequibilidad del literal acusado. Luego de un análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, el interviniente concluye que los departamentos y municipios tienen límites en materia impositiva. De allí se sigue, según él, que la potestad tributaria que ostenta el legislativo por mandato constitucional es uno de los medios que tiene el Estado para lograr los fines económicos propuestos y esta facultad no puede predicarse de las entidades territoriales por tratarse de un Estado unitario. El interviniente considera que la autonomía territorial no puede ser reclamada frente a situaciones que impliquen políticas generales de dirección y ordenamiento de la economía nacional, tales como el establecimiento y configuración de los elementos esenciales de los impuestos, sin importar su categoría. Recuerda el ciudadano que la sentencia C-219 de 1997 determinó que las garantías otorgadas por la Constitución a las entidades territoriales no se oponen a la facultad del Congreso de autorizar, modificar o derogar tributos de las entidades territoriales.

De otro lado, el interviniente se refiere al alcance de la norma, pues la ley parcialmente acusada, condiciona a que no paguen impuestos las entidades públicas que realicen obras de acueducto, alcantarillado, riego, o simple regulación de caudales no asociadas a generación eléctrica, puesto que esta actividad, de acuerdo con el literal a) de la norma acusada sí está gravada con el impuesto de industria y comercio. Es claro para el ciudadano, de acuerdo con estos argumentos, que el legislador no estableció una exención a un impuesto de carácter municipal, sino que de acuerdo con su facultad constitucional, reconocida tanto por el anterior ordenamiento constitucional como por el actual, estableció los elementos constitutivos del tributo. A su juicio, la norma determinó las actividades que debían gravar los municipios, situación que en nada afecta la autonomía reconocida por la Constitución vigente.

En cuanto a la supuesta derogatoria de la norma, el representante del ministerio hace un análisis para concluir que la ley 142 de 1994 no derogó expresamente ninguna disposición de la ley 56 de 1981. Concluye entonces que no le asiste razón al actor porque la derogatoria tampoco fue tácita, puesto que ningún artículo de la ley de servicios públicos contempla el hecho específico de realizar obras de acueductos, alcantarillados, riegos o simple regulación de caudales, pues ello no es entendido como la prestación de un servicio público, actividad

que sí se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio, situación que generaría otra serie de efectos jurídicos diferentes a los sometidos a estudio en esta ocasión.

2.- Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El ciudadano Alfredo Lewin Figueroa, presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, remite el concepto elaborado por la entidad, según el cual el aparte acusado debe ser declarado inexequible. Considera el Instituto que la disposición no puede leerse en forma aislada, pues el encabezamiento del mismo artículo establece que las entidades propietarias pagarán a los municipios los impuestos, diferentes al predial "únicamente a partir del momento en que las obras entren en operación o funcionamiento y dentro de las siguientes limitaciones….". El Instituto estima que procede esta observación porque la sola realización de obras no genera el impuesto de industria y comercio, sino su explotación comercial, conforme al nuevo enfoque que le dio la ley 14 de 1983. De allí se deduce que, no obstante realizarse el hecho generador del tributo, unas empresas –las públicas- quedaron exoneradas de pagar el impuesto.

En cuanto a la derogatoria del fragmento acusado, el Instituto anota que ésta no se ha presentado, pues la derogatoria expresa en las leyes de servicios públicos no aparece. Aunque es cierto que ellas involucraron lo relativo a obras de acueductos y alcantarillados que menciona el texto original del literal b) acusado. Podría entenderse entonces que lo referente a dichas obras quedó sujeto a la nueva reglamentación del año 1994, incluido su régimen tributario prescrito en el artículo 24 de le ley 142 de 1994, que contempla la posibilidad de ser gravadas por los municipios con los impuestos "…que sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales y comerciales". En consecuencia, a juicio del Instituto, puede admitirse que la norma quedó surtiendo efectos en el campo de las "empresas de riego y regulación de caudales (no generadores de energía eléctrica)", como afirma el actor.

En cuanto a la supuesta injerencia del legislativo sobre los impuestos de las entidades territoriales, el Instituto manifiesta que la natural coordinación entre el poder central y las facultades de las entidades periféricas indica que una vez creado o autorizado un impuesto como de propiedad del municipio, como es el caso del impuesto de industria y comercio, al legislador no le está permitido establecer excepciones o privilegios sobre el mismo, en

cuanto implican un gasto que se traduce en una pérdida de los ingresos, que en condiciones normales, le pertenecen al municipio. De conformidad con lo anterior, el interviniente deduce que el fragmento acusado estableció una verdadera exención del impuesto al crear una situación preferencial en cabeza de sujetos determinados, como son las entidades públicas, y no una conveniente o justificada "minoración fiscal", máxime cuando el tenor literal de la norma no se refiere a la causación del gravamen sino a su pago, al decir que no pagarán impuesto de industria y comercio.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador General de la Nación, en concepto No. 3581, recibido el 2 de junio de 2004, solicita que la Corte se declare inhibida para pronunciarse de fondo en relación con el literal b) del artículo 7 de la ley 56 de 1981, por carencia actual de objeto debido a su derogatoria. El Ministerio Público inicia con un repaso de jurisprudencia constitucional del cual concluye que la exención del impuesto de industria y comercio objeto de análisis "devino en inconstitucional", ya que este tributo es de propiedad exclusiva de los municipios y como tal, a partir de la expedición de la Constitución de 1991, ella no podría seguir aplicándose por contrariar la nueva preceptiva superior.

Con todo, señala la Vista Fiscal que, en lo atinente al tratamiento tributario, la ley de servicios públicos se aplica a los servicios de acueducto y alcantarillado y actividades complementarias, con cobertura urbana y rural (artículos 14 numerales 2, 19 a 23, 160 de la ley 142 de 1994). Por su parte, el artículo 186 ibídem derogó todas las leyes que le fueran contrarias y le da preeminencia a la especialidad de tal ley frente a modificaciones futuras. Según su parecer se tiene que aspectos residuales sobre saneamiento básico y mejoramiento ambiental gozan de regulación especial en la ley 99 de 1993, principalmente en los artículos 42 y siguientes que permiten complementar de manera subsidiaria lo normado en servicios públicos de acueducto y alcantarillado, incluidos regadíos y regulación de caudales públicos. Concluye entonces el Procurador que frente al fragmento acusado se presentó una inconstitucionalidad sobreviniente a partir del 7 de julio de 1991, y su derogatoria mediante la ley 142 de 1994.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

Competencia

1.- La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente demanda en virtud del artículo 241 numeral 4º de la Carta, ya que la disposición acusada hace parte de una ley de la república.

Asunto previo, derogatoria de la norma parcialmente acusada

2.- Sobre la vigencia de la norma, el demandante y dos de los intervinientes consideran que a pesar de una supuesta derogatoria tácita por parte de la ley 142 de 1994, esta norma continúa vigente para empresas que no prestan servicios públicos domiciliarios. Para el Ministerio Público la Corte debe declararse inhibida porque la norma acusada fue derogada tácitamente por los artículos 24, 14 numeral 2, 19 a 23 y 160 de la ley 142 de 1994. En este punto también considera relevantes los artículos 42 y ss de la ley 99 de 1993. Además, la Procuraduría estima que por tratarse de una norma preconstitucional, es claro que se ha presentado una inconstitucionalidad sobreviniente pues la exención a que se refiere la norma, por recaer sobre un tributo que es de propiedad exclusiva de los municipios, es contraria a la Carta y en cualquier caso procede la inhibición por carencia actual de objeto.

Comienza pues la Corte por adelantar el examen de la vigencia del aparte acusado pues éste es presupuesto indispensable para saber si procede o no proferir sentencia de fondo.

No se ha presentado derogatoria expresa

3.- El artículo 186 de la ley 142 de 1994 determina las concordancias y derogaciones producidas en virtud de su articulado. Esta disposición es del siguiente tenor

“Para efectos del artículo 84 de la Constitución Política, esta ley reglamenta de manera general las actividades relacionadas con los servicios públicos definidos en esta ley; deroga todas las leyes que le sean contrarias; y prevalecerá y servirá para complementar e interpretar las leyes especiales que se dicten para algunos de los servicios públicos a los que ella se refiere. En caso de conflicto con otras leyes sobre tales servicios, se preferirá ésta, y para efectos de excepciones o derogaciones, no se entenderá que ella resulta contrariada por normas posteriores sobre la materia, sino cuando éstas identifiquen de modo preciso la norma de esta ley objeto de excepción, modificación o derogatoria.

Deróganse, en particular, el artículo 61, literal “f”, de la Ley 81 de 1988; el artículo 157 y el

literal “c” del artículo 233 del Decreto 1333 de 1986; el inciso segundo del artículo 14 y los artículos 58 y 59 del Decreto 2152 de 1992; el artículo 11 del Decreto 2119 de 1992; y el artículo 1 en los numerales 17, 18, 19, 20 y 21, y los artículos 2, 3 y 4 del Decreto 2122 de 1992.”

La lectura de esta norma muestra que no ha operado el fenómeno de la derogatoria expresa ya que el artículo citado no se refiere a la vigencia del aparte acusado. Entra la Corte a examinar si eventualmente ha ocurrido o no una posible derogatoria tácita.

La derogatoria tácita no es clara

4.- En cuanto a la supuesta derogatoria tácita, esta Corporación considera que no es claro que se haya configurado tal fenómeno. Así, la ley 142, en su artículo 1º (ámbito de aplicación de la ley) determina que ésta habrá de aplicarse a “los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, distribución de gas combustible, telefonía pública fija básica conmutada y la telefonía local móvil en el sector rural; a las actividades que realicen las personas prestadoras de servicios públicos (…) y a las actividades complementarias definidas en el Capítulo II del presente título y a los otros servicios previstos en normas especiales de esta Ley.”

Para determinar si el aparte acusado es parte del objeto de la ley 142 de 1994 la Corte considera relevante recordar el texto del fragmento acusado:

“Artículo 7º.- Las entidades propietarias, pagarán a los municipios los impuestos, tasas, gravámenes o contribuciones de carácter municipal diferentes del impuesto predial, únicamente a partir del momento en que las obras entren en operación o funcionamiento y dentro de las siguientes limitaciones:

(…)

b) Las entidades públicas que realicen obras de acueductos, alcantarillados, riegos, o simple regulación de caudales no asociada a generación eléctrica, no pagarán impuestos de industria y comercio.

Parágrafo.- Las entidades públicas propietarias de las obras de que aquí se trata no estarán obligadas a pagar compensaciones o beneficios adicionales a los que esta Ley establece con motivo de la ejecución de dichas obras." (subrayas fuera del texto)

Visto el texto, la Corte analizará algunos artículos aludidos por la Vista Fiscal para determinar si ha operado el fenómeno de la derogatoria tácita.

5.- El artículo 14 de la ley 142 se refiere a las definiciones. Su numeral 2 establece lo que ha de entenderse por actividad complementaria de un servicio público. Esta noción cobra importancia porque a estas actividades también se aplica la ley 142 y son las mencionadas al definir cada servicio público. Y luego precisa el entendimiento del servicio que se encuentra estrechamente relacionado con el aparte acusado, que es el de acueducto y alcantarillado. El artículo 14 considera como servicios públicos domiciliarios los servicios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, telefonía pública básica conmutada, telefonía móvil rural, y distribución de gas combustible. El artículo 14.22. define el servicio público domiciliario de acueducto como la distribución municipal de agua apta para el consumo humano, incluida su conexión y medición. También menciona que se aplicará esta ley a las actividades complementarias tales como captación de agua y su procesamiento, tratamiento, almacenamiento, conducción y transporte. El artículo 14.23. define el servicio público domiciliario de alcantarillado como "la recolección municipal de residuos, principalmente líquidos, por medio de tuberías y conductos. También se aplicará esta ley a las actividades complementarias de transporte, tratamiento y disposición final de tales residuos."

El artículo 161 de la misma ley se refiere a la generación de aguas y cuencas hidrográficas. La ley considera que si ella implica la conservación de cuencas hidrográficas, no es uno de los servicios públicos a los que esta ley se refiere. Sí lo es la generación de agua, en cuanto se refiere al desarrollo de pozos, la desalinización y otros procesos similares.

El artículo 19 trata del régimen de las empresas de servicios públicos en general, en municipios menores o zonas rurales, su ámbito de operación y su régimen tributario. El artículo 160 establece las prioridades en al aplicación de normas para ampliar la cobertura en ciertos sectores de la población.

6.- Del recuento normativo la Corte puede concluir que al parecer puede haber operado el fenómeno de la derogatoria tácita en cuanto a la realización de obras pues ello puede ser entendido como una de las actividades complementarias al servicio público de acueducto y alcantarillado en los términos de la ley 142. Con todo, ello no es totalmente claro. Así, tal como lo anota una de las intervenciones ciudadanas, la sola realización de este tipo de obras es diferente a la explotación comercial de las mismas. Además, aunque estén relacionadas con el servicio de acueducto y alcantarillado, de ello no se sigue necesariamente que se trate de una de las actividades complementarias al mismo, pues no ha sido definida de tal forma por la ley 142. En cuanto al riego y regulación de caudales no asociado a generación eléctrica, la Corte encuentra que muy probablemente este aparte no ha sido derogado por la ley de servicios públicos domiciliarios pues aunque en principio podría pensarse que se trata de una de las actividades complementarias del servicio público de acueducto y alcantarillado que se encuentra regulado en la ley 142 de 1994, del recuento normativo no puede extraerse con certeza una conclusión acerca de la vigencia de esta regulación pues no hay una referencia clara a este aspecto.

7.- Ante la incertidumbre generada y la dificultad para su esclarecimiento, este Tribunal recuerda que tal como lo anotó en la sentencia C-898 de 2001, no es la acción de inconstitucionalidad el medio idóneo para pedirle a la Corte que declare formalmente que la norma demandada ha sido tácitamente derogada. La acción pública de inconstitucionalidad exige de esta Corporación un juicio de validez y un análisis constitucional. No ha sido concebida para que la Corte haga un juicio de vigencia ni un estudio de los efectos derogatorios de las normas jurídicas.

Con todo, la Corte puede entrar a definir si la norma demandada está vigente para determinar la materia legal sujeta a su control. El análisis de vigencia de la norma se vuelve entonces una etapa necesaria para determinar el objeto del control. Tal etapa es la que ha acabado de surtirse, pero aún así subsiste la duda acerca de la vigencia. Ante tal situación, este Tribunal ya ha anotado que cuando la vigencia de una disposición es dudosa, pues existe incertidumbre acerca de su derogatoria tácita, procede un pronunciamiento de fondo ya que la norma acusada puede estar produciendo efectos. Así, la sentencia C-419 de 2002, MP Marco Gerardo Monroy Cabra, señaló al respecto:

“Así, ante esta situación la Corte encuentra que no le corresponde dirimir el asunto de la

vigencia de la disposición acusada. En efecto, cuando la derogatoria de una disposición es expresa, no cabe duda en cuanto a que si se interpone una demanda en contra de la norma derogada, la Corte debe inhibirse, salvo que la disposición continúe proyectando sus efectos en el tiempo. Cuando, por el contrario, la vigencia de una disposición es dudosa, pues existe incertidumbre acerca de su derogatoria tácita, la Corte no puede inhibirse por esta razón pues la disposición podría estar produciendo efectos."

8.- El caso bajo examen encuadra en la hipótesis señalada por la citada sentencia C-419 de 2002, pues existen dudas acerca de la derogatoria de la disposición acusada, por lo cual procede un pronunciamiento de fondo. Es desechada entonces la tesis del Ministerio Público sobre la supuesta derogatoria pues no hubo derogatoria expresa y el estudio de una posible derogatoria tácita no permite a esta Corporación concluir, más allá de una duda razonable, que la norma no se encuentre vigente, por lo menos parcialmente. Y como no es la función de la Corte determinar la vigencia de las normas sujetas a control, ante la duda procede a adelantar el estudio de fondo, tal como lo ha establecido la reiterada jurisprudencia ya citada.

Problema jurídico

9.- De conformidad con lo manifestado a lo largo del proceso, el demandante y uno de los intervinientes consideran que el fragmento acusado es inconstitucional por consagrar, a través de la ley, una exención tributaria sobre un impuesto que es de propiedad municipal, lo cual interfiere con la autonomía tributaria de estas entidades territoriales. La posición contraria manifiesta que a pesar de la autonomía tributaria, la Constitución permite ciertos límites a la misma por ser Colombia un Estado unitario. Además, una de las intervenciones ciudadanas plantea que la norma no establece una exención sino que sólo determina uno de los elementos constitutivos del tributo pues precisa cuáles son las actividades que pueden gravar los municipios.

El problema jurídico planteado es entonces si el fragmento acusado viola o no la prohibición establecida en el artículo 294 de la Carta según el cual la ley no puede conceder exenciones en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Para resolver este asunto, la Corte comenzará por determinar si el gravamen establecido por el aparte

demandado es o no un tributo de propiedad de una entidad territorial, pues de no ser así, el cargo de la demanda carecería de todo sustento.

Naturaleza territorial del tributo establecido por la norma

10.- El artículo del que hace parte el fragmento acusado se refiere a las limitaciones a las obligaciones de las entidades propietarias frente a los municipios en cuanto al pago de impuestos tasas, gravámenes o contribuciones de carácter municipal diferentes del impuesto predial. Ya que se trata del ámbito municipal, puede inferirse que los gravámenes y demás obligaciones a que se refiere la norma son de propiedad de estos entes territoriales. Pero además, el literal b) acusado se refiere específicamente a uno de lo gravámenes de propiedad del municipio, pues dice que determinadas entidades dedicadas a ciertas actividades "no pagarán impuestos de industria y comercio".

Recuerda la Corte que el impuesto de industria y comercio es un gravamen de carácter municipal, que recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se realizan en los distritos especiales y en los municipios, ya sea en forma permanente o transitoria, y en establecimientos de comercio abiertos o no al público. Ya en anterior oportunidad, esta Corte había señalado que ese tributo era "de propiedad de los municipios, según lo disponen los artículos 32 a 36 de la Ley 14 de 1983"2.

11- Visto lo anterior, este Tribunal concluye que el fragmento acusado se refiere, sin duda alguna, a un tributo de propiedad del municipio. Es necesario entonces examinar si dicha norma vulnera o no la autonomía tributaria de las entidades territoriales, y en especial la prohibición prevista por el artículo 294 superior, según la cual la ley no podrá conceder exenciones en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Para resolver ese interrogante, la Corte, procederá a recordar su jurisprudencia en materia de autonomía tributaria en las entidades territoriales. Posteriormente, esta Corporación deberá establecer si en realidad la norma acusada consagra una exención, o si sólo se trata de la configuración de uno de los elementos del tributo, y con base en esos elementos entrará a determinar la constitucionalidad del precepto acusado.

La autonomía tributaria de las entidades territoriales y la prohibición de las exenciones a los tributos territoriales.

12.- El artículo 294 de la Carta, para realizar el principio de autonomía de las entidades territoriales, prohíbe que por ley se concedan exenciones o preferencias en relación con tributos que pertenecen a los entes territoriales. Esta norma establece entonces una garantía a la autonomía territorial, en la medida en que protege los recursos económicos de las entidades territoriales contra injerencias de las autoridades nacionales. La sentencia C-177 de 1996, MP José Gregorio Hernández, explicó que "para realizar el principio de autonomía de las entidades territoriales y con el objeto de asegurar que el patrimonio de éstas no resulte afectado por decisiones adoptadas a nivel nacional, el Constituyente ha prohibido de manera terminante que por ley se concedan exenciones o preferencias en relación con tributos que les pertenecen." Y con ese criterio, esa sentencia declaró la inconstitucionalidad de los parágrafos de los artículos 43 de la Ley 14 de 1983 y 208 del Decreto Ley 1333 de 1986 (Código de Régimen Municipal), según los cuales la Caja de Crédito Agrario, Industrial y Minero y la Financiera Eléctrica Nacional no era sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio.

13.- Conforme a lo anterior, por regla general (artículo 294 C.P.) la ley tiene prohibido conceder exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. La Carta reconoce a las entidades territoriales la propiedad sobre sus bienes y rentas y equipara la garantía que les brinda a la que merecen los particulares sobre los suyos, de conformidad con la Constitución (artículo 362 C.P.). Incluso, este artículo dispone que, con la única excepción de la guerra exterior -y eso temporalmente-, los impuestos departamentales y municipales gozan de protección constitucional y, en consecuencia, la ley no podrá trasladarlos a la Nación. Menos podría hacerlo, a sus entidades descentralizadas, ya que ello representaría la facultad de atribuir al ente subalterno posibilidades de las cuales carece el principal, sin que de todas maneras desaparecieran objetivamente las razones en las cuales se funda la restricción que a éste se impone.

14- El anterior análisis no implica sin embargo que en ningún caso la ley pueda otorgar exenciones sobre tributos territoriales. Así, la sentencia C-255 de 2003 la Corte recordó que en otras ocasiones (sentencia C-137 de 1996) esta Corporación había considerado que, en términos generales, la concesión mediante un tratado internacional, de exenciones tributarias a un Estado extranjero o a un organismo internacional se ajustan a la Carta y encuentran plena justificación en el ámbito de aplicación del derecho internacional público. Las exenciones tributarias tienen sentido en el contexto del derecho internacional público

para conceder, en condiciones de reciprocidad, ciertos privilegios fiscales y aduaneros, que se justifican por la naturaleza de los organismos beneficiados y por el interés público que reviste la función a ellos confiada por el conjunto de Estados que los crean.

Aunque en algunos casos de tratados internacionales en materia de cooperación recíproca3 entre Estados la Corte ha considerado contrario a la Constitución el otorgamiento de exenciones tributarias que afectaban las finanzas de las entidades territoriales, en otros casos, tales como el del "Tratado de Cooperación para la Asistencia en materia humanitaria entre La Soberana Orden de Malta y el Gobierno de la República de Colombia", la prohibición de gravar con cualquier impuesto, tasa o derecho nacional, departamental o municipal se ha encontrado justificada por el fin que se persigue alcanzar con la ejecución del instrumento internacional. En aquella ocasión el fin era socorrer a las víctimas de los desastres naturales y de los conflictos armados internos (desplazados) e internacionales (refugiados), así como a la población más necesitada del país, además de que se realiza la exención sin exigir reciprocidad alguna, y por ello esta Corporación consideró que no era vulnerado el artículo 294 constitucional. La Corte considera pertinente señalar que ha habido otros casos de tratados internacionales suscritos entre el Estado colombiano y un sujeto del derecho internacional, cuya finalidad ha sido la de facilitar el ingreso al país de ayuda humanitaria ("Acuerdo de Sede entre el Gobierno de la República de Colombia y el Comité Internacional de la Cruz Roja", firmado en Bogotá el 19 de mayo de 1980 e incorporado mediante Ley 42 del 21 de abril de 1981).

15.- De otro lado, conviene recordar que, según la doctrina reiterada de esta Corte, las protecciones constitucionales a los recursos de las entidades territoriales previstas en los citados artículos 294 y 362 superiores no implican que una vez establecido un tributo territorial, el Congreso pierda la posibilidad de modificarlo o incluso suprimirlo. Como Colombia es un Estado unitario (CP art. 1º), la autonomía tributaria de las entidades territoriales no equivale a soberanía y por ello las facultades tributarias de dichas entidades debe ejercerse de conformidad con las leyes expedidas por el Congreso, quien conserva, dentro de ciertos límites, la facultad de derogar o modificar los tributos territoriales. Y es que de conformidad con la Carta, las atribuciones de los cuerpos colegiados de elección popular en las entidades territoriales están supeditadas a lo que la ley disponga. Según el artículo 287 de la Constitución, las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, "dentro de los límites de la Constitución y la ley", y entre los derechos inherentes a

estas entidades se encuentra el de “establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones”. Por su parte, el artículo 300 de la Carta señala en cabeza de las asambleas departamentales la función de “decretar, de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales” (numeral 4). El artículo 313, numeral 4, de la Constitución indica que corresponde a los concejos municipales “votar, de conformidad con la Constitución y la ley, los tributos y los gastos locales”. Así, pues, ha dicho esta Corte, “ni los departamentos ni los municipios ejercen una soberanía tributaria, es decir, una atribución ilimitada o absoluta para la determinación de impuestos, tasas y contribuciones en sus respectivos territorios.4”

16- Como corresponde a la ley autorizar y delimitar los tributos territoriales, entonces el Congreso puede, al definir esos tributos, precisar que determinadas actividades no pueden ser gravadas por las entidades territoriales, sin que dichas exclusiones o prohibiciones sean en sí mismas inconstitucionales, puesto que no se tata de la exención a un tributo existente sino de la delimitación de los elementos de un impuesto territorial.

Ese punto ya había sido precisado por la sentencia C-521 de 1997, MP José Gregorio Hernández Galindo, que declaró la exequibilidad de ciertas disposiciones que prohibían a las entidades territoriales gravar las loterías. Así, luego de recordar la prohibición prevista por el artículo 294 de la Carta, la Corte señaló:

“Sin embargo, el mencionado precepto alude a tributos ya existentes y no tiene el alcance de inhibir al Congreso de la República para señalar los límites dentro de los cuales pueden las entidades territoriales ejercer hacia el futuro su poder impositivo.

Es el legislador el encargado de contemplar las reglas básicas a las que están sujetas las asambleas departamentales y sometidos los concejos distritales y municipales cuando establecen tributos, lo cual significa que, al amparo de la Constitución, le corresponde indicar las actividades y materias que pueden ser gravadas y las directrices sobre los gravámenes de los cuales son susceptibles, sin que resulte constitucional afirmar que cuando así obra, excluyendo por ejemplo del ámbito imponible ciertas áreas, con base en políticas generales de beneficio colectivo (como el estímulo a la salud o a la educación), invada o cercene la autonomía de las entidades territoriales, que, se repite, no son soberanas al respecto.

El concepto de exención, como el de tratamiento preferencial, prohibidos al Congreso por el

artículo 294 de la Carta, implican el reconocimiento de que ya existen unos gravámenes de propiedad de las entidades territoriales, respecto de los cuales, mediante tales modalidades -y eso es lo proscrito por la Constitución-, se pretende excluir a instituciones o personas, con menoscabo de los patrimonios de aquéllas, tal como lo destacó la transcrita jurisprudencia de esta Corte. Pero dichos conceptos no son aplicables cuando de lo que se trata es de fijar, de manera general y abstracta, los linderos de la actividad impositiva a nivel territorial, como corresponde a la ley, según la Constitución.

Las disposiciones examinadas parten de la base de que la actividad de juegos y apuestas ya está gravada, en virtud de normas hace tiempo establecidas que fueron declaradas exequibles por esta Corte (Sentencia C-537 del 23 de noviembre de 1995. M.P.: Dr. Hernando Herrera Vergara), y lo que buscan, en razón del destino que se da a las rentas obtenidas en el ejercicio de los monopolios de suerte y azar (exclusivamente servicios de salud, según el artículo 336 C.P.), es que las entidades territoriales, dentro de una política tributaria general que corresponde trazar al legislador, no creen nuevos impuestos sobre ella.

Tal restricción no implica exención ni tratamiento preferencial alguno sobre impuestos ya creados, de propiedad de las entidades territoriales, sino la unificación del esquema tributario, lo cual encaja dentro de la indicada atribución legislativa."

17- De conformidad con lo anterior, es claro que la autonomía tributaria de las entidades territoriales está protegida por la Constitución, pero no es absoluta. En ese mismo orden de ideas, aunque en principio está prohibido al Legislador establecer exenciones a los tributos de las entidades territoriales, esto no significa que cada vez que una ley señala que una determinada actividad no está sujeta a un determinado tributo territorial, entonces dicha exclusión es inconstitucional. Como ya se vio, al menos existen dos hipótesis en que dicha exclusión se ajusta a la Carta. De un lado, puede tratarse de una verdadera exención, pero que sea constitucionalmente admisible, como en el caso de ciertos tratados que prevén dichas exenciones y han sido declarados exequibles por esta Corte. De otro lado, puede en realidad no tratarse de una exención sino de un desarrollo de la libertad del Congreso para configurar el alcance de los tributos territoriales, y en especial para la delimitación de los elementos de esos tributos, como el hecho gravable.

18.- Como ya se explicó, una de las intervenciones ciudadanas plantea que la norma acusada

no establece una exención y sólo determina uno de los elementos constitutivos del tributo pues se refiere a las actividades que deben gravar los municipios. Procede entonces este Tribunal a verificar si la norma bajo examen configura o no uno de los elementos del tributo, tal como lo afirma dicha intervención, o si verdaderamente establece una exención. De ser esto último, la Corte deberá además analizar si se trata de un caso en el cual la exención esté permitida o si el asunto examinado recae en los presupuestos guiados por la regla general, es decir por la prohibición de exención.

La norma acusada no establece una exención sino que delimita el hecho gravable del impuesto de industria y comercio.

19.- La norma acusada hace parte de la Ley 56 de 1981, que regula ciertos aspectos sobre la realización de obras públicas de generación eléctrica, y acueductos, sistemas de regadío. En particular establece que "las entidades públicas que realicen obras de acueductos, alcantarillados, riegos, o simple regulación de caudales no asociada a generación eléctrica, no pagarán impuestos de industria y comercio." El interrogante básico es si dicha norma está regulando el alcance del impuesto de industria y comercio, al precisar que las actividades que ella menciona no hacen parte del hecho que genera ese tributo, o si por el contrario ella está estableciendo una exención a ese impuesto, Si es lo primero, el cargo de la demanda fracasa pues parte de un supuesto equivocado. Por el contrario, si es lo segundo, la acusación podría prosperar, pues la norma acusada estaría desconociendo, prima facie, la prohibición del artículo 294 superior. Entra pues la Corte a resolver este punto.

21- El lenguaje empleado por la disposición acusada sugiere que se trata de una exención puesto que excluye a un grupo de personas del pago de un tributo existente, que es propiedad de las entidades territoriales. Así, como ya se explicó, el impuesto de industria y comercio es municipal y el aparte acusado excluye de su pago a ciertas entidades públicas, a saber aquellas que "realicen obras de acueductos, alcantarillados, riegos o simple regulación de caudales no asociada a generación eléctrica". Un examen más detallado muestra empero que en realidad la norma está delimitando el alcance del hecho gravable que genera el impuesto de industria y comercio, en la medida en que está precisando que ciertas actividades no están incluidas en ese hecho gravable.

22- El hecho gravable o hecho generador es uno de los elementos esenciales de todo

impuesto y ha sido definido por la doctrina y por la jurisprudencia como aquella “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.”5 Ahora bien, a fin de proteger la seguridad jurídica de los ciudadanos, el hecho gravable tiene que haber sido previamente determinado por la ley, la ordenanza o el acuerdo para que el impuesto pueda ser causado y cobrado. Pero además, en la medida en que el hecho gravable o hecho imponible “es el elemento que en general mejor define el perfil específico de un tributo”6, sin lugar a dudas es un elemento que tiene que estar precisado por la ley que autoriza la creación de un tributo territorial. En efecto, esta Corte ha señalado en numerosas ocasiones que las leyes que autorizan la creación de tributos por entidades territoriales pueden ser generales y no tienen que contener todos los elementos del tributo, no sólo en virtud del principio de autonomía territorial sino, además, por cuanto el artículo 338 de la Carta, que ordena la predeterminación del tributo, no 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, en manera alguna vulnera la Constitución que las asambleas y los concejos fijen, dentro de los marcos establecidos por la ley, los elementos constitutivos del tributo7. Sin embargo, como el impuesto territorial debe estar previamente autorizado por la ley, ésta puede ser “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). Y obviamente, debido a que la identidad del impuesto se encuentra íntimamente ligada al hecho gravable, es claro que la ley debe delimitar los hechos gravables que son susceptibles de ser generadores de impuestos territoriales.

23- Aunque el impuesto de industria y comercio ya existía al momento de ser expedida la norma acusada, sin embargo fue regulado de manera sistemática por una norma ulterior, a saber la Ley 14 de 1983. Esto no significa que esa norma posterior hubiera modificado o derogado la disposición acusada, punto que ya había sido clarificado por esta Corte, precisamente al estudiar una demanda contra otro aparte del mismo artículo 7 de la ley 56 de 1981. En efecto, la sentencia C-486 de 1997, MP Hernando Herrera Vergara, declaró la exequibilidad de algunos apartes del literal a) del artículo 7 de la Ley 56 de 1981 y estudió la relación entre las regulaciones sobre el impuesto de industria y comercio contenidas en las leyes 14 de 1983 y 56 de 1981. Dijo entonces la Corte:

“Del título de la ley 56 de 1981 se desprende que ésta tiene un contenido de carácter especial, mientras que la Ley 14 de 1983 es de carácter general. En efecto, la Ley 56 mencionada expresa: “por medio de la cual se dictan normas sobre obras públicas de generación eléctrica y acueductos, sistemas de regadío y otras...”, mientras que de conformidad con el título de la ley 14, “por medio de la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones”. Y según el contenido de las normas mencionadas, en la primera, se regula lo relativo al impuesto de industria y comercio con el que se grava la propiedad de obras para la actividad de generación y transmisión de energía eléctrica, mientras que en la segunda se regula en forma genérica el impuesto de industria y comercio con el que se gravan las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional.

Del mismo modo, no se configura una derogación de la ley 14 de 1983 sobre la anteriormente citada, de manera que ambas normatividades conservan plena vigencia, dado el carácter especial de la Ley 56 de 1981 que regula lo atinente a las relaciones que surjan entre las entidades propietarias de las obras públicas que se construyan para generación y transmisión de energía, acueductos, riegos y regulación de ríos y caudales de los municipios afectados por ellas, así como las compensaciones que se originen por esas relaciones, señalando así mismo, que el impuesto de industria y comercio recaerá sobre la generación y el transporte de energía eléctrica.”

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

entenderse incluidas en el tipo de comportamientos susceptibles de generar el impuesto de industria y comercio.

La norma acusada no está entonces estableciendo una exención a un impuesto territorial, por lo cual el cargo no prospera.

VII. DECISION

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

RESUELVE

Declarar EXEQUIBLE el literal b) del artículo 7 de la ley 56 de 1981 “Por la cual se dictan normas sobre obras públicas de generación eléctrica, y acueductos, sistema de regadío y otras y se regulan las exploraciones y servidumbres de los bienes afectados por tales obras”.

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

JAIME ARAUJO RENTERIA

Presidente

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

HUMBERTO SIERRA PORTO

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INES VARGAS HERNANDEZ

Magistrada

MARTHA VICTIORIA SACHICA MENDEZ

Secretaria General

LA SUSCRITA SECRETARIA GENERAL

DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

HACE CONSTAR:

Que el H. Magistrado doctor RODRIGO ESCOBAR GIL, no firma la presente sentencia por encontrarse en comisión debidamente autorizada por la Sala Plena.

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

SECRETARIA GENERAL

SALVAMENTO DE VOTO A LA SENTENCIA C-992 DE 2004 DEL MAGISTRADO JAIME ARAUJO RENTERIA

EXENCION TRIBUTARIA DE ENTIDADES TERRITORIALES-Desconocimiento de prohibición constitucional (Salvamento de voto)

Referencia: expediente D-5126

Magistrado Ponente:

Dr. HUMBERTO SIERRA PORTO

Con el respeto acostumbrado por las decisiones de esta Corporación, me permito salvar el voto por las siguientes razones:

La ponencia inicial proponía la exequibilidad de la norma, pues el Legislador estaba estableciendo una exención respecto de un tributo de una entidad territorial. Los tributos de propiedad de las entidades territoriales tienen una garantía constitucional en varias normas de la Constitución, que han sido violadas en este caso. Esas normas son:

– El artículo 287 que establece la autonomía de las entidades territoriales;

– El artículo 294 de la Constitución que prohíbe a la Ley conceder exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales, ni imponer recargos sobre sus impuestos;

– El artículo 317 que dispone que solo los municipios podrán grabar la propiedad inmueble;

– y el artículo 362 de la Constitución que establece "Los bienes y rentas tributarias o no tributarias o provenientes de la explotación de monopolios de las entidades territoriales, son de su propiedad exclusiva y gozan de las mismas garantías que la propiedad y renta de los particulares. Los impuestos departamentales y municipales gozan de protección constitucional y en consecuencia la Ley no podrá trasladarlos a la nación, salvo temporalmente en caso de guerra exterior"

Este artículo corresponde al artículo 50 del Acto legislativo 03 de 1910, sobre esta norma Tulio Enrique Tascón dice "Esta disposición es consecuencia de la contenida en el artículo 180, pues la independencia de los departamentos para la administración de los asuntos seccionales, requiere que para ello se les garantice la propiedad de sus bienes y rentas. Estas últimas comprenden los productos de tales bienes y de los impuestos o contribuciones departamentales.

La disposición otorga a los bienes y rentas de los Departamentos y Municipios, las mismas garantías que a los bienes y rentas particulares, y en consecuencia, las propiedades departamentales y municipales no pueden ser ocupadas por la Nación sino en los mismos términos en que lo sea la propiedad privada. Esto quiere decir que son inconstitucionales las leyes que disponen que los Departamentos o Municipios destinen un 10% de sus presupuestos a la instrucción pública o un 15% a la higiene y beneficencia públicas, etc., por la misma razón que lo serían las que les ordenaran a los particulares la manera de distribuir o invertir sus rentas privadas.

La Nación no puede ocupar las propiedades departamentales o municipales sino en los casos en que, conforme al artículo 26 de la codificación, podría ocupar las propiedades particulares. En consecuencia, la Nación puede expropiar, por motivos de utilidad pública o de interés social, los bienes de los Departamentos y de los Municipios, como los de los particulares.

Son también inconstitucionales las leyes que creen empleos para ser remunerados con fondos departamentales o municipales, las que les impongan a los departamentos o Municipios la obligación de crear determinados empleos, las que les señalen sueldos a estos y las que les prohíban a los Departamentos o Municipios ponerles un sueldo mayor o menor de determinada cantidad a sus propios empleados, etc., porque todo esto pugna con la independencia que la Constitución les reconoce a los Departamentos para la administración de sus asuntos seccionales, y con la garantía que les otorga a los bienes y rentas de los Departamentos y Municipios". Esto es igualmente válido frente al Legislador.

Fecha ut supra.

JAIME ARAÚJO RENTERÍA

Magistrado

1 Ver folio 2 del expediente.

2 Ver Sentencia C-177 de 1996. MP José Gregorio Hernández Galindo

3 Sentencias C-160 de 2000 y C-1333 de 2000.

4 Sentencia C-521 de 1997. MP José Gregorio Hernández Galindo. Fundamento 4º

5 Corte Constitucional, Sentencia C-987 de 1999 MP. Alejandro Martínez Caballero. En el mismo sentido, ver, entre otras, la sentencia C-155 de 2003.

6 Ibídem.

7 Ver al respecto, entre otras, las sentencias C-987 de 1999, C-084 de 1995 y C-04 de 1993.