





**ICDT** INSTITUTO COLOMBIANO  
DE DERECHO TRIBUTARIO



ISSN 0122-0799

# Revista 55

Julio de 2004 a Junio de 2005

## EDITOR

INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO

## PRESIDENTE ICDT

MAURICIO PIÑEROS PERDOMO

## DIRECTOR DE LA REVISTA

LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG

## COMITE EDITORIAL

CECILIA MONTERO RODRÍGUEZ  
JUAN DE DIOS BRAVO GONZÁLEZ  
J. FERNANDO ÁLVAREZ RODRÍGUEZ  
FERNANDO REYES ORTIZ

## DIRECTOR ACADÉMICO

LUIS FERNANDO GUZMÁN RAMÍREZ

## RELATORA

CAROLINA BOBILLIER CEBALLOS

## RELATOR DE INVESTIGACIÓN

OSCAR ALEJANDRO JIMÉNEZ DUARTE

## MANEJO DE TEXTOS Y DIAGRAMACIÓN

GLADYS HUERTAS DE JIMÉNEZ

## IMPRESIÓN

EDITORIAL NOMOS S.A.

## DISEÑO DE CARÁTULA

JULIO ECHEVERRY

AÑO 41 – BOGOTÁ, D. C.

El material incluido en esta publicación puede reproducirse, siempre y cuando se cite la fuente en forma completa.

---

**BOGOTÁ, D. C. - COLOMBIA**

Calle 75 No. 8 - 29 PBX (57 1) 317 04 03 – FAX (57 1) 317 04 36

[www.icdt.org.co](http://www.icdt.org.co)

---



**CONSEJO DIRECTIVO  
INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**

Período: 1 de julio de 2004 – 30 de junio de 2005

<b>PRESIDENTE</b>	MAURICIO PIÑEROS PERDOMO
<b>VICEPRESIDENTE</b>	CECILIA MONTERO RODRÍGUEZ
<b>CONSEJEROS VITALICIOS</b>	HÉCTOR JULIO BECERRA BECERRA ALFONSO ÁNGEL DE LA TORRE ALBERTO MARTÍNEZ MENÉNDEZ ALBERTO MÚNERA CABAS BERNARDO CARREÑO VARELA JUAN RAFAEL BRAVO ARTEAGA JAIME ABELLA ZÁRATE JUAN I. ALFONSO BERNAL CARLOS A. RAMÍREZ GUERRERO ÁLVARO LEYVA ZAMBRANO
<b>CONSEJEROS PRINCIPALES</b>	ALFREDO LEWIN FIGUEROA JUAN DE DIOS BRAVO GONZÁLEZ JUAN CAMILO RESTREPO SALAZAR MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA LUCY CRUZ DE QUIÑONES PAUL CAHN-SPEYER WELLS LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG VICENTE AMAYA MANTILLA SOFÍA REGUEROS DE LADRÓN DE GUEVARA
<b>CONSEJEROS SUPLENTE</b>	JUAN PABLO GODOY FAJARDO CARLOS MARIO LAFURIE ESCORCE LUIS ENRIQUE BETANCOURT BUILES LUCIO ENRIQUE MANOSALVA AFANADOR LUZ CLEMENCIA ALFONSO HOSTIOS GABRIEL IBARRA PARDO CATALINA HOYOS JIMÉNEZ RAFAEL ARENAS ÁNGEL MARÍA DEL PILAR ABELLA MANCERA FERNANDO REYES ORTIZ CONSUELO CALDAS CANO
<b>BIBLIOTECARIO</b>	FERNANDO REYES ORTIZ
<b>SECRETARIA EJECUTIVA</b>	MARCELA RAMÍREZ STERNBERG
<b>REVISOR FISCAL PRINCIPAL</b>	HENRY GONZÁLEZ CHAPARRO
<b>REVISOR FISCAL SUPLENTE</b>	CARLOS JULIO OLARTE MORA
<b>TESORERO PRINCIPAL</b>	HORACIO E. AYALA VELA
<b>TESORERO SUPLENTE</b>	CARLOS EDUARDO JAIMES JAIMES





## TABLA DE CONTENIDO

### PRESENTACIÓN

Mauricio Piñeros Perdomo, Presidente ICDT xi

### SECCIÓN I. ESTUDIOS

#### **Implicancias de políticas de comercio y tributarias para la integración regional en la región andina**

Peter D. Byrne 3

#### **Déficit fiscal y equilibrio macroeconómico**

Gabriel Rosas Vega 21

#### **La aplicación en México de aranceles preferenciales bajo el Tratado de Libre Comercio de América del Norte**

Adriana Ibarra Fernández, Edmundo Elías Fernández y Jaime González-Béndiksen 31

#### **Impactos tributarios y aduaneros del TLC Colombia - Estados Unidos: Consideraciones jurídicas**

Julio Roberto Piza Rodríguez, Andrea Malagón Medina, Olga Lucía González P. y Nidia M. Barreto Cruz 47

#### **El principio “nullum tributum sine lege” y el derecho tributario comunitario - La Armonización Tributaria Andina\***

Mauricio Alfredo Plazas Vega 73

#### **El trato nacional respecto de los tributos internos en los tratados de libre comercio - Impuestos de equiparación o igualación**

Gabriel Ibarra Pardo 85

### SECCIÓN II. CONCEPTOS PARA LA CORTE CONSTITUCIONAL

1o. de julio a 31 de diciembre de 2003 101

<b>SECCIÓN III. NOVEDADES BIBLIOGRÁFICAS</b>	233
<b>SECCIÓN IV. ÍNDICES</b>	243
Índice temático de estudios y doctrina	243
Índice de los conceptos para la Corte Constitucional - 1° de julio de 2003 a 30 de junio de 2004	246
Mesas Redondas - 1° de julio de 2004 a 30 de junio de 2005	249

# PRESENTACIÓN



## PRESENTACIÓN

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario, la Universidad Javeriana, la Universidad Externado de Colombia, la Universidad de la Sabana y el Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, visto el proceso de negociación del Tratado de Libre Comercio entre Colombia, Ecuador, Perú y los Estados Unidos de América, quisieron dedicar el VI Encuentro de Profesores de Hacienda Pública y Derecho Tributario al estudio de los aspectos tributarios de los tratados de libre comercio e integración económica. Desafortunadamente y por razones que no es del caso mencionar aquí, dicho evento académico no pudo llevarse a cabo.

No obstante lo anterior y consiente de la importancia del tema, el Instituto no ha querido guardar silencio sobre el mismo y por ello ha decidido aprovechar este número de la Revista para divulgar las reflexiones de juristas y economistas sobre las incidencias, en el ámbito del Derecho Tributario y de la Hacienda Pública, de los tratados de libre comercio e integración económica. En efecto, el Comité Editorial de la Revista consideró oportuno y conveniente dedicar este espacio a divulgar las opiniones de quienes habían sido invitados al Encuentro de Profesores y Hacienda Pública como conferencistas, pues a pesar de la cantidad de escritos, seminarios, foros y publicaciones dedicadas al Tratado de Libre Comercio, muy escasos han sido los análisis de los aspectos tributarios del mismo.

El trabajo del Doctor Peter Byrne sintetiza su amplia experiencia y conocimiento en América Latina sobre los convenios internacionales para evitar la doble tributación y los acuerdos de libre comercio.

El Doctor Gabriel Rosas Vega, desde la orilla de la Hacienda Pública, nos presenta el panorama colombiano del déficit fiscal y el equilibrio macroeconómico, a las puertas de la celebración del Tratado de Libre Comercio con los Estados Unidos de América, como un marco de referencia que debe ser tenido en cuenta para determinar las implicaciones que dicho tratado puede tener para nuestras finanzas públicas.

Los Doctores Jaime González-Béndixsen, Adriana Ibarra Fernández y Edmundo Elías Fernández han contribuido con un examen de la experiencia mexicana en materia de aplicación de aranceles preferenciales bajo el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN) que indudablemente servirá para anticipar y evaluar nuestra propia experiencia, de celebrarse el tratado de libre comercio que se encuentra en proceso de negociación.

Por su parte, los Doctores Julio Roberto Piza R., Andrea Malagón, Olga Lucía González P. y Nidia M. Barreto Cruz, con una óptica eminentemente jurídica, han contribuido a esta Revista con un estudio sobre los impactos en materia tributaria y aduanera que puede tener para nuestro país el Tratado de Libre Comercio con los Estados Unidos de América.

El Doctor Mauricio Alfredo Plazas Vega ha preparado un estudio sobre el principio de reserva de ley en el ámbito de la armonización tributaria en los procesos de integración económica, que constituye una excelente herramienta para comprender hasta dónde puede llegar el desarrollo del Derecho Tributario Comunitario en nuestro medio.

El trabajo del Doctor Gabriel Ibarra Pardo, que versa sobre el principio del “Trato Nacional” respecto de los tributos internos en los tratados de libre comercio, constituye, sin duda, un muy interesante análisis de la aplicación e interpretación del principio del “Trato Nacional” frente a los tributos de equiparación o igualación, a la luz de experiencias ya vividas en la Comunidad Andina de Naciones.

De otra parte y como es costumbre, continúa esta Revista con la publicación de los conceptos rendidos por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario a la Honorable Corte Constitucional, dentro de las acciones de inconstitucionalidad adelantadas ante esa corporación en relación con normas de carácter tributario.

Finalmente, sigue esta Revista con la sana práctica iniciada en el número anterior, de publicar las reseñas bibliográficas preparadas por el Doctor Julio Fernando Álvarez sobre recientes obras en materia tributaria.

Como podrá apreciar el lector, con este número de la Revista cumple una vez más el Instituto con unos de sus principales objetivos, cual es la divulgación del pensamiento tributario colombiano y de otras latitudes, tarea esta que viene adelantando en forma ininterrumpida y ejemplar desde su fundación.

**MAURICIO PIÑEROS PERDOMO**  
Presidente – ICDT

## Sección I

# ESTUDIOS Y DOCTRINA





## IMPLICANCIAS DE POLÍTICAS DE COMERCIO Y TRIBUTARIAS PARA LA INTEGRACIÓN REGIONAL EN LA REGIÓN ANDINA

**Doctor Peter D. Byrne**

Profesor Adjunto de Derecho, Universidad de Georgetown

Octubre, 2004

### I: Las Implicancias Tributarias del Libre Comercio

#### a. General

Los dos principales componentes de las relaciones económicas internacionales son el comercio y la inversión. El comercio involucra la transferencia de mercadería para su utilización en otro país, generalmente a través de una venta. El vendedor puede tener contacto limitado con el país del comprador, y generalmente no está comprometido en el uso subsiguiente que se le da a la materia vendida. La inversión comprende el establecimiento de algún tipo de presencia en el otro país y la intención de generar ganancias a través de actividad económica en el otro país.

Tanto el comercio como la inversión están regulados por el gobierno, y ambos presentan oportunidades de ingreso para el gobierno. El comercio está asociado con tarifas de aduana, y en casos raros, con tarifas de exportación. La inversión es gravada principalmente con el Impuesto a la Renta, salvo que el comercio o la inversión estén exoneradas de impuestos, más actividad representa más ingresos para el gobierno. Pero los dos son muy diferentes en otros aspectos: aumento de las exportaciones representa divisas y salud económica; las importaciones benefician a los consumidores e importadores de bienes de capital, pero representa una pérdida de divisas y puede representar una amenaza a la industria nacional.

Como resultado, los países con frecuencia ven la liberalización del comercio como el precio a pagar por tener acceso a otros mercados, y admiten el acceso a su propio mercado como parte del paquete. Ninguna reciprocidad parecida se requiere en el caso de la inversión extranjera. La inversión extranjera es buscada activamente por la mayoría de los países, desarrollados y en vías de desarrollo, y no es esencial negociar con otros gobiernos.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Ver "Foreign Direct Investment: Overview and Current Status" (2002) by Martin B. Tittle y Reuven S. Avi-Yonah para una discusión general de inversiones extranjeras directas.

Sin embargo, la decisión de donde establecer una inversión está directamente afectada por el libre comercio. Numerosos estudios identifican al mercado interno como el factor más importante al momento de elegir un lugar para una inversión. Por ejemplo, un inversionista generalmente escogerá invertir en Brasil y no en Costa Rica, aunque el régimen de inversiones de Costa Rica sea más favorable que el de Brasil en todo respecto.

El libre comercio cambia dramáticamente esta ecuación. En el ejemplo anterior, supongamos que Brasil y Costa Rica forman un área de libre comercio. En la práctica Brasil se convierte en parte del mercado interno de Costa Rica. Aunque factores como el transporte siempre serán importantes, como lo son en cualquier país grande, un factor importante a favor de Brasil ha sido eliminado.

A nivel comercial, hay varias situaciones donde el comercio y la inversión están estrechamente entrelazados. Por ejemplo, una compañía puede tener una subsidiaria en otro país que se dedica exclusivamente a la actividad de vender productos manufacturados por la casa matriz. La transferencia de productos de una casa matriz a su subsidiaria está regulada por el campo de comercio internacional. Pero una vez que los productos han sido adquiridos por la subsidiaria, toda ganancia atribuible a la actividad de la subsidiaria está sujeta al Impuesto a la Renta. En este caso la distinción entre comercio e inversión puede distinguirse claramente, aunque el mismo grupo económico esté envuelto, como lo es la misma mercadería.

Pero la distinción es menos clara en otras situaciones comunes. Por ejemplo, una compañía puede importar artículos, no para revender sino para utilizarlos en un proceso de producción (bienes capitales); alternativamente, un artículo puede ser importado para ser incorporado a un producto final (un insumo). En ambos casos, es posible que la inversión sea exportada en parte o en su totalidad. En esos casos, las tarifas de aduanas pueden perjudicar los ingresos del inversionista, lo que a su vez puede perjudicar las exportaciones del país.

Ya es práctica común en algunas industrias (automóviles, por ejemplo) que el proceso de producción sea una cuidadosamente orquestada unión de partes producidas en varios países diferentes, ya sea usando bienes de capital que se originaron en un país distinto al que es utilizado, ya sea produciendo un artículo que será exportado. Debemos admitir que esta forma de producción depende de tarifas muy bajas. También se reconocerá que esta forma de producción es escogida para alcanzar mayor eficiencia y ganancia. Esto a su vez afecta los ingresos y el Impuesto a la Renta del inversionista.

El nexo entre los dos campos es claro. Aún así, el comercio y la inversión son tratados de modo separado. De hecho, los que formulan las políticas tributarias his-

tóricamente han protegido agresivamente el área del impuesto internacional de usurpación por acuerdos de comercio. Lo siguiente pretende desarrollar como los países de la región pueden aprovechar de este nexo en el contexto de libre comercio.

#### b. Armonización

Dentro de un país soberano, no es difícil por lo general que el gobierno central imponga un sistema tributario común en todo el territorio. Lo contrario sería caótico, muy difícil que los contribuyentes cumplieran con normas que varían según la zona, y potencialmente introduciría competencia para atraer inversiones entre regiones del mismo país. Por tanto, los países generalmente tienen un sistema de tributación común, en el cual se aplican las mismas normas y la misma tasa de impuesto a la renta en todo el país. Los inversionistas eligen donde invertir basado en donde tienen más posibilidades de generar mayores ingresos, no donde pagan menos impuestos. Los economistas consideran ésta la mejor manera de colocar capital.

Excepciones a esta regla existen, por supuesto, y las zonas francas presentan los problemas señalados anteriormente aunque los contribuyentes no se quejan de su acatamiento ya que ellos no pagan impuestos en esas zonas; más bien, la carga de controlar esas zonas cae en la administración tributaria. Generalmente, esta tarea es onerosa.

La uniformidad procurada a nivel nacional es también deseable a nivel internacional, especialmente en el contexto de una zona de libre comercio. A falta de una zona de libre comercio, las tarifas de aduanas tienden a disminuir la importancia relativa de las diferencias en tasas tributarias que podrían hacer un país más atractivo que otro para los inversionistas. Y, por supuesto, el factor crítico del mercado interno pesa mucho en la decisión del inversionista. Como mencionamos anteriormente, la creación de una zona de libre comercio como ALCA reduce la importancia de estos dos factores (mercado interno y tasas aduaneras) en la elección de la ubicación de una inversión, ya que la eliminación de tarifas de aduana debería llevar a los países miembros a tener un solo mercado "interno." En esta situación, las diferencias entre sistemas tributarios se vuelven mucho más importantes. La percepción que un inversionista ha elegido un país y no otro dentro de la misma zona de libre comercio a causa de una ventaja tributaria puede causar fricción, competencia y represalias. Esto se ve con frecuencia cuando hay diferencias dentro de un mismo país.

En el presente hay muy poca coordinación formal entre los países de América Latina en cuanto a política tributaria. Es por ello que encontramos una variedad de sistemas tributarios, a pesar de historias legales comunes. Sin embargo, se observa una convergencia entre los sistemas tributarios de la región.<sup>2</sup> Esto posiblemente

<sup>2</sup> Ver Barreix, "Cambios en el Contexto Internacional y sus Efectos en la Tributación de América Latina y el Caribe".

te se deba al deseo de ser competitivos y al hecho que con frecuencia reciben consejo de las mismas entidades.<sup>3</sup>

Se ve también que las políticas tributarias con frecuencia son formuladas con poca contribución de expertos en el área de inversión extranjera. Y cuando expertos en tributación internacional participan, generalmente están enfocados en los asuntos de recaudaciones del gobierno, y no en los intereses de los inversionistas. Además, esos expertos unánimemente se oponen a los incentivos tributarios, y por eso los gobiernos terminan diseñando los incentivos sin la ayuda de esos expertos. Comprensiblemente, esto ha resultado en incentivos diseñados a atraer inversión que con frecuencia distorsionan las decisiones de inversión y causan considerable pérdida de recaudaciones, a veces sin atraer más inversión total. Y es bien reconocido que muchos países de América Latina están perjudicados por legislaturas que cambian constantemente las leyes. Esto, a pesar del hecho que es ampliamente reconocido que temas como la estabilidad legal y un poder judicial confiable son más importantes para el inversionista que los incentivos tributarios.

A nivel internacional, la uniformidad o la aproximación a la uniformidad solo puede ser alcanzada con la armonización. Sin embargo, la armonización de leyes involucra necesariamente limitaciones de soberanía. Los países que ingresan a un acuerdo de libre comercio ya están renunciando en alguna medida a su soberanía, y la pregunta es cuan lejos están dispuestos a llegar. Un área en la que la Unión Europea ha tenido éxito en alcanzar un grado de concertación es el área del Impuesto de Valor Agregado ("IVA").

Pero en la misma Unión Europea, el tema de concertar el sistema de Impuesto a la Renta y tasas ha resultado ser mucho más difícil. Parte del problema, sin duda, ha sido que los miembros de la Unión Europea entendieron desde el principio que el IVA sería concertado, con exportaciones calificadas cero (Ej: un sistema basado en destino) hasta que una regla basada en el origen fuera adoptada colectivamente. Pero el Impuesto a la Renta parece ser más sensible, quizás por la naturaleza progresiva del Impuesto a la Renta que involucra necesariamente decisiones en cuanto al rol del Estado y la financiación de las actividades del Estado, a las cuales los países miembros son renuentes a renunciar su soberanía a una entidad supra-nacional.

Una opción para los países de América Latina a considerar, que respetaría la soberanía pero se acercaría a la armonización, sería la adopción de un Código Modelo de

<sup>3</sup> Las entidades que proporcionan la mayoría del asesoramiento a los países de América Latina son el Fondo Monetario Internacional (IMF), Centro Inter-Americano para Administración Tributaria (CIAT) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y la Organización Para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), para asuntos internacionales .

Inversiones, que incluiría leyes tributarias, que los miembros de América Latina estarían libres de adoptar en su totalidad o en parte. Dicho Código Modelo podría ser redactado por expertos que están familiarizados tanto con los intereses de los inversionistas extranjeros como con las necesidades de los fiscos de la región.

Otro tipo de armonización que se puede hacer a nivel nacional es acomodar la legislación interna para combinarla mejor con las normas internacionales. En América Latina hay una serie de impuestos que son desconocidos en los países exportadores de capital. Estos impuestos son anti-técnicos, y no se pueden acreditar en el país de residencia (y por tanto tienen un costo real más alto al inversionista). Ajustar sus sistemas de acuerdo con las normas internacionales sería positivo para los inversionistas y también para la política tributaria de los dos países.

Eliminar los impuestos anti-técnicos debería ser acompañado por unas reformas obvias. No todos son asuntos técnicos, al contrario, varios son administrativos. Unos pasos importantes serían: reducir las sanciones para los contribuyentes que han cometido infracciones tributarias, por lo menos en situaciones donde se comete la infracción sin mala fé; eliminar las amnistías; permitir a la administración tributaria hacer compromisos con contribuyentes cuando hay dudas legales razonables; y establecer un proceso eficiente de consultas técnicas.

## II. Convenios Tributarios

Convenios Internacionales para Evitar la Doble Tributación (en adelante, “convenios tributarios”) han sido parte del panorama económico internacional por un siglo. El movimiento hacia libre comercio es mucho más reciente. Es interesante, entonces, que aún se vean como innecesarios, y hasta desfavorables, por un número significativo de países, especialmente en América Latina. La relación entre libre comercio y convenios tributarios amerita mayor discusión.

Antes de discutir los convenios tributarios, es importante entender el concepto de “doble tributación”. En el caso de los convenios, la “doble tributación” significa la “doble tributación internacional”, es decir, la doble tributación que puede ocurrir cuando un país no reconoce el impuesto pagado en el otro.

También es necesario entender que los términos de los convenios tributarios son recíprocos, y se espera que el efecto tributario de los convenios sea recíproco en la medida que el flujo de inversiones sea recíproco. Países con niveles similares de desarrollo tendrán un flujo recíproco, lo cual implica que los efectos fiscales de un convenio deben ser aproximadamente iguales. Así, no es sorprendente que los países desarrollados casi no tienen dificultad en llegar a un acuerdo sobre convenios tributarios. Ni es sorprendente que dos países en vía de desarrollo lleguen a

un acuerdo, pero el nivel de actividad comercial entre los dos países puede no ser suficiente como para que tengan interés en crear un convenio. Pero negociaciones entre países desarrollados y países en vía de desarrollo con frecuencia fracasan a causa del efecto no-recíproco de los términos recíprocos de los convenios.

Otro obstáculo a los convenios tributarios es el sistema histórico en América Latina de la tributación basada en la fuente. Aunque todas las principales economías en América Latina se han cambiado a un sistema de “renta de fuente mundial”, donde los residentes son gravados por sus ingresos mundiales, muchas características del sistema territorial aún subsisten, y con seguridad prevalece una mentalidad basada en la fuente. Los Estados Unidos y la mayoría de los países europeos, por contraste, siempre han visto al sistema de fuente mundial como el sistema correcto.

Los países desarrollados son generalmente firmes en su decisión de gravar los ingresos en el país de residencia. Esos países quieren que sus compañías inviertan en el extranjero cuando es más eficiente hacerlo, pero sólo en este caso. Gravar renta de fuente extranjera en el país de residencia impide la ineficiencia de exportación de capital por motivos tributarios.<sup>4</sup> Los gobiernos de los países desarrollados también ven esa inversión extranjera como una exportación de capital que podría ser invertida en el país de residencia de esas compañías, generando empleo, riqueza e impuestos. La insistencia de gravar en el país de residencia no debilita el hecho que los países desarrollados nunca han cuestionado el derecho primario del país de fuente a gravar los ingresos. Esto nos lleva al problema práctico: los países en vía de desarrollo quieren gravar sin límite en el país de fuente, mientras que los países desarrollados (exportadores de capital) consideran que una reducción de la tributación en la fuente es justificada. Se debe notar, sin embargo, que los países desarrollados generalmente buscan la eliminación de tributos en la fuente solo por razones técnicas o prácticas, y no porque dudan del derecho primario de tributación en la fuente.<sup>5</sup> Esta exoneración en el país de fuente (por no tener un establecimiento permanente) sólo representa un ahorro para el contribuyente si la carga tributaria en el país de fuente es mayor que la carga en su país de residencia. Como la mayoría de países de América Latina tienen cargas

---

<sup>4</sup> En términos técnicos, los países buscan “neutralidad de exportación de capitales”, concepto económico que la inversión (capital) exportada debe ser gravada como la inversión doméstica. Eliminadas las diferencias tributarias, el inversionista hará la inversión a base de verdaderos retornos económicos.

<sup>5</sup> A veces un conflicto de fuente surge de definiciones distintas de “fuente”. En este caso los dos países consideran que tienen derecho primario de gravar tal renta, una situación que se resuelve sólo con un convenio.

tributarias relativamente bajas, los inversionistas por lo general no van a tomar medidas extremas para evitar un establecimiento permanente.

Un convenio trata de fomentar el comercio e inversión internacional. Pero no es suficiente decir que la meta es solo eliminar la doble tributación y restringir la tributación en la fuente. Es mucho más complejo.

Unos principios generales deben ser comprendidos antes de pasar a los términos de los convenios. Primero, un convenio modifica la ley interna de un país; si no lo modificara, no tendría sentido. Segundo, un convenio no puede establecer un impuesto. Esto se deriva del principio general que un convenio solo puede beneficiar a un contribuyente. Donde un convenio tiene el efecto de aumentar la carga tributaria de una persona, la persona tiene el derecho de aplicar la ley interna en lugar del convenio.

Hay que enfatizar al principio también lo que un convenio no es. Un convenio no restringe la política tributaria interna de un país (excepto que los impuestos internos no pueden discriminar contra inversionistas extranjeros). Por tanto, un convenio no restringe la tasa de impuesto a la renta sobre empresas o individuos residentes; no restringe la manera de calcular tales impuestos; no restringe los impuestos estatales o locales; y no restringe otros impuestos (como impuesto al valor agregado, aduanas, o impuesto al consumo específico). Los convenios si tienen importancia, pero se limitan a los temas tributarios que afectan principalmente a los inversionistas internacionales, tanto los extranjeros que invierten en América Latina, y los latinoamericanos que invierten en el extranjero.

A continuación hay un resumen de temas importantes de los convenios.

#### 1) Establecimiento permanente/ Actividades empresariales/ Transporte

No cabe duda que el artículo de establecimiento permanente es uno de los más importantes del convenio modelo de la OCDE. El artículo dicta que un país no puede gravar una empresa del otro país si no tiene un “establecimiento permanente” en el país. No significa que tal renta debe ser exonerada, al contrario, se considera que, por razones prácticas, solo debe ser gravado en el país de residencia. El artículo explica que un establecimiento permanente es “un lugar fijo donde se realiza actividad empresarial”, pero normalmente el debate se enfoca en las listas de actividades que expresamente constituyen o no constituyen un establecimiento permanente. Las actividades que si constituyen un establecimiento permanente incluyen una sucursal, una oficina, una fabrica, un taller, un almacén, una mina, etc. Por otro lado, se entiende que un lugar fijo no constituye un establecimiento permanente si el uso es para reparto, depósito, exposición, compras, investiga-

ción, etc. Hay reglas para asegurar que no se puede escapar de la tributación por uso de agentes si el agente no es independiente de verdad.

En unos casos, el artículo de establecimiento permanente no cambia mucho la ley interna porque varios países exoneran un nivel mínimo de actividad bajo su ley interna.<sup>6</sup> Su importancia se deriva del hecho que los convenios forman una especie de norma común internacional. Como hay un rango limitado de artículos, los inversionistas se sienten cómodos que, si hay convenio, saben lo que pueden hacer sin preocuparse de impuestos. Si no hay convenio, hay que investigar el tema. Esta preocupación puede estorbar los primeros pasos a una inversión.

El artículo de actividades empresariales funciona junto con el concepto de establecimiento permanente. Ese artículo explica que, si no hay establecimiento permanente, el país no puede imponer impuesto a la renta. Si hay establecimiento permanente, el artículo de actividades empresariales asegura que la empresa recibe el mismo tratamiento como empresa doméstica. Tales establecimientos quedarían con el impuesto a la renta normal, con derecho a las mismas deducciones concedidas a contribuyentes nacionales.

Otro artículo se preocupa de industrias específicas (transporte aéreo o marítimo, o los contenedores) donde la regla general no aplica. El tratamiento especial deriva del hecho que tales empresas son internacionales por su naturaleza, y que el efecto es recíproco en la mayoría de los casos.

## 2) Servicios (dependientes e independientes)

El mismo concepto opera en el campo de servicios personales: eliminar preocupaciones tributarias para facilitar el movimiento de individuos. Hay artículos específicos que tratan servicios dependientes e independientes.<sup>7</sup> En los dos casos, un residente de un país contratante puede ser gravado en el otro si el individuo está en tal país más de 183 días en un período de doce meses. En el caso de servicios dependientes, hay reglas específicas para circunstancias como si el patrón es residente de otro país contratante, o si el empleado es accionista de la empresa. Para los servicios independientes, la regla es paralela con el concepto de estable-

---

<sup>6</sup> Ofrecen esta exoneración para fomentar el comercio y porque es difícil controlar tales contribuyentes. No obstante, los países de América Latina en su ley interna generalmente no permiten ni un mínimo de actividad sin gravarlo.

<sup>7</sup> El nuevo modelo de la OCDE elimina el artículo de Servicios Independientes, con el tratamiento de tales individuos comprendido en otros artículos. Pero la gran mayoría de convenios todavía tienen este artículo.



cimiento permanente, es decir, si hay un lugar fijo en el otro país, normalmente tal país tiene derecho de gravar este individuo, pero tiene que concederle el derecho de deducir sus gastos.

Se ve una diferencia importante entre estas reglas y el concepto territorial. Con un sistema territorial, ciento por ciento de la renta derivada de un país está gravada en tal país no importa el hecho que tal individuo puede haber pasado solo una semana, o un día, en tal país. Hay que reconocer que preocupaciones tributarias pueden estorbar las actividades de tales personas. Es importante reconocer que muchas personas simplemente no cumplen con la obligación de pagar impuestos en el país donde han prestado servicios, o que la empresa que los contrata cancela el impuesto, así que el impuesto termina siendo no un impuesto a la renta de la persona, si no un impuesto sobre el gasto.

Otros artículos ofrecen tratamiento especial si los artículos anteriores producen resultados no deseados. Por ejemplo, un músico o deportista puede ganar muchísimo dinero dentro de poco tiempo. Los convenios reconocen que, en este caso, el país de fuente debería tener derecho de gravar esta renta. Un artículo específico explica que un país sí puede gravar a estas personas, no obstante que quedarían exoneradas bajo el artículo de servicios independientes. El mismo principio está incluido en unos convenios para el caso de directores de empresas. Por otro lado, otros artículos ofrecen una exoneración aún más amplia en caso de categorías específicas de maestros, estudiantes, empleados del Estado, etc. En estos casos no se habla de mucho dinero, y los países están de acuerdo que deberían hacer todo posible para facilitar este tipo de intercambio.

Evidentemente, estas reglas representan un sacrificio fiscal para los países de América Latina, dado que muchos tienen amplias definiciones de fuente en el tema de servicios. Este concepto de fuente no combina con la norma internacional, que considera estrictamente donde se realiza el servicio. Actualmente, hay mucha posibilidad de doble tributación debido a este conflicto. Hay que analizar si no sería mejor sacrificar algo de recaudaciones para arreglar esta situación a través de un convenio tributario.

### 3) Tasas de retención/ dividendos, intereses y regalías

Estos artículos históricamente eran muy controvertidos durante las negociaciones entre países desarrollados y los países en vía de desarrollo. En términos generales, los países en vía de desarrollo tenían tasas de retención elevadas (hasta 40 o 50%), y tales tasas se aplicaban a la cantidad bruta de dividendos, intereses y regalías. Los países en vía de desarrollo tenían miedo que reducir la tasa podría transferir recaudaciones a los países desarrollados. Los países desarrollados respondieron que el beneficio sería para los inversionistas extranjeros, porque una tasa reducida

sobre la renta bruta significa una gran carga tributaria.<sup>8</sup> La verdad es una mezcla: como la situación tributaria de empresas varía, una reducción de tasas a veces sería un beneficio para la empresa, y en unos casos sería una transferencia de recaudaciones al país de residencia.

Los países de la OCDE normalmente negocian convenios con tasas de retención bajas. En el caso de dividendos, casi siempre es 5% para accionistas que tienen más de 10% de las acciones de la empresa y 15% para otros; entre 0 y 10% para intereses, y entre 0 y 15% para regalías. También es común tener tasas múltiples para categorías de intereses y regalías. Por ejemplo, muchos países reconocen que un banco no puede hacer un préstamo si sufre una tasa de retención del 5% o más, pero un préstamo entre una subsidiaria y su casa matriz debe tener una tasa más alta. De igual manera, normalmente los países en vía de desarrollo aceptan que regalías relacionadas con libros técnicos deben tener una tasa reducida, pero no aceptan una tasa baja cuando se trata de una película de Sylvester Stallone.

La mayoría de los países de América Latina han eliminado sus tasas de retención sobre dividendos, y han reducido sus tasas de retención sobre intereses bajo ciertas circunstancias, y parece que muchos préstamos califican para la tasa reducida. Esta política también es común la mayoría de países no quiere que los impuestos estorben el flujo internacional de capital.<sup>9</sup> Es decir, reducir las tasas de retención, por lo menos sobre unas categorías de préstamo, tampoco significa un gran sacrificio para varios países de América Latina.

Las regalías continúan como problema. Los países de América Latina todavía mantienen tasas altas sobre regalías. Afortunadamente, los países desarrollados aprecian la dificultad en este tema, y no insisten tanto si el país en vía de desarrollo acepta tasas bajas con respecto a dividendos, y unas categorías de intereses y regalías.

Las tasas operan junto con otro artículo, de "Empresas Relacionadas". Este artículo reserva a las administraciones tributarias el derecho de ajustar los pagos entre partes relacionadas para reflejar lo que partes no relacionadas habrían pagado. Por ejemplo, es posible que una subsidiaria pague a su casa matriz una regalía mayor a lo que pagaría si no fuera su casa matriz, con el fin de deducir el gasto y

---

<sup>8</sup> Cuando los inversionistas calculan su impuesto en su país de residencia, una tasa del 5% sobre la renta bruta puede ser mayor que una tasa del 35% sobre renta neta todo depende de los gastos.

<sup>9</sup> Y no sólo países en vía de desarrollo: los Estados Unidos exonera la mayoría de intereses pagados a los no residentes.

pagar una tasa de retención reducida. Este artículo asegura que la administración puede corregir este mecanismo.

Finalmente, hay que reconocer que un convenio restringe la política tributaria de un país. Por ejemplo, es cierto que reducir la tasa de retención sobre dividendos no significa un sacrificio actualmente, pero en el futuro es posible que un país quiera poner una tasa alta de nuevo. Por otro lado, los inversionistas siempre buscan estabilidad, y el compromiso de no subir las tasas es un componente importante del efecto de los convenios. Y siempre es posible terminar el convenio si realmente causa problemas.<sup>10</sup>

#### 4) Ganancias de Capital

Cuando una persona no residente realiza una venta de acciones que representa una ganancia de capital, los convenios normalmente permiten que sólo el país de residencia grave tal ganancia (unos convenios permiten al país donde se realiza tal ganancia gravarla si la venta representa un porcentaje importante de las acciones de la empresa). Obviamente, los países con sistema territorial opinan que tal ganancia pertenece no al país de residencia del accionista, sino al país de residencia de la sociedad que emitió las acciones. Cuando se consideran los flujos de inversión, un convenio podría perjudicar las recaudaciones de los países en vía de desarrollo.

Sin embargo, el costo no debe ser elevado. Varios países de América Latina exoneran las ventas de acciones unilateralmente. Esta regla tiene dos raíces. Primero, refleja una política económica a favor del movimiento de capital. Es reconocido que el impuesto sobre ganancias de capital estorba los cambios de inversión, cosa que no es buena. Segundo, este impuesto es fácil de eludir. Muchos inversionistas canalizan su inversión por una subsidiaria en un paraíso fiscal (como Islas Caimán o Panamá, pero a veces por países como Holanda o Gran Bretaña).

Si hay impuesto sobre ganancias en el país de fuente, sencillamente venden las acciones de la subsidiaria, donde no hay impuesto. Como resultado, exonerar tales ventas, unilateralmente o por convenio, no significa un sacrificio importante de recaudaciones.

#### 5) Principios generales (evitar la doble tributación, procedimiento amistoso y la no-discriminación)

---

<sup>10</sup> El hecho que muy pocos países terminan sus convenios indica que los compromisos no son muy onerosos.

Hay dos artículos que reciben poca atención pero son muy importantes- las garantías de evitar la doble tributación, procedimiento amistoso y la no-discriminación. Cuando los países se comprometen a evitar la doble tributación, un inversionista recibe una garantía que no existe cuando no hay convenio. Si se considera esta garantía, con los artículos de empresas relacionadas (que discute los precios entre tales empresas) y procedimiento amistoso (que autoriza comunicación entre administraciones tributarias para resolver problemas), un inversionista está protegido del riesgo serio que un país va a ajustar su renta, y el otro país no reconoce el cambio. Bajo estas circunstancias, la doble tributación puede ocurrir si no hay convenio.

La no discriminación también tranquiliza a los inversionistas. Combinado con el artículo de procedimiento amistoso, el inversionista tiene una garantía que, después de una inversión, tal país no puede cambiar su política de manera que los extranjeros pagan más impuestos que los residentes. El conjunto de estos artículos y otros ofrece al inversionista una confianza, y una estabilidad. Los convenios obviamente ofrecen beneficios específicos y concretos, pero los inversionistas enfatizan la importancia de los principios que les ofrecen estabilidad y confianza.

#### 6) La Administración Tributaria

Los convenios presentan una oportunidad a las administraciones tributarias. No cabe duda que el intercambio de información tributaria ayuda a derrotar a la evasión y elusión tributarias. Este hecho amenaza a unos ciudadanos de los países de América Latina con inversiones en los países que buscan convenios con la región.<sup>11</sup> Si no hay convenio, sería un delito compartir información tributaria con funcionarios de otro país.<sup>12</sup> Como se describe arriba, el procedimiento amistoso (cooperación entre las administraciones tributarias) ayuda con el control de los precios de transferencia. Pero los convenios normalmente ofrecen cuatro maneras de colaborar con la administración tributaria del otro país.

Primero, las administraciones pueden arreglar un sistema de intercambio “automático”, donde los países pasan información tributaria que recaudan como parte de sus actividades rutinarias. Un ejemplo sería que un país manda una lista de residentes del otro país que recibieron dividendos del primer país.

---

<sup>11</sup> Hay unos casos donde los ciudadanos ricos de un país se ponen en contra de los convenios porque tienen miedo que su administración tributaria descubra sus actividades en el extranjero.

<sup>12</sup> Los funcionarios del otro país tienen que mantener la información compartida como secreto; no pueden divulgarla a funcionarios no tributarios.

Segundo es la “petición específica”. Si una administración necesita información de la otra que no puede obtener por otro camino, puede pedir la información de la otra. La administración que recibe la petición tiene que buscar la información con todas las medidas que tiene. Esta medida es sumamente importante. Sería típico que Colombia necesite información de otro país- para verificar una cuenta bancaria, el valor de un terreno, o cualquier tipo de información que no se provee bajo el sistema de intercambio automático. La administración tributaria del otro país tiene que usar los poderes que tiene para obtener y mandar la información pedida. Hay condiciones. Por ejemplo, la petición tiene que ser específica la administración tributaria no puede simplemente pedir información bancaria de Juan Gómez- tendría que especificar tres o cuatro bancos donde el contribuyente tal vez tiene una cuenta. También, la administración que pide la información tiene que tener un interés tributario. No puede pedir información que corresponde a una investigación no tributaria.

Tercero es el intercambio voluntario. Si la administración de un país, en el transcurso de sus actividades, descubre algo que puede interesar a la administración del otro país, el convenio autoriza la entrega de esta información. Obviamente no hay obligación, pero compartir información voluntariamente aumenta la probabilidad que la otra administración va a colaborar recíprocamente.

Cuarto, el convenio autoriza las investigaciones y auditorías conjuntas. Muchas veces es más eficiente estudiar los asuntos internacionales de un contribuyente como equipo. Las preguntas relacionadas con precios de transferencia, desplazamiento de personal, y varias otras son comunes, y muchas veces facilita el proceso para el contribuyente.

Estas cuatro medidas, que la administración tributaria no tiene sin convenio, fortalecen la lucha contra la evasión.

### III. Conexión entre Libre Comercio y los Convenios

El componente de comercio debe ser analizado, ya que ilustra la conexión entre el libre comercio y los convenios para evitar la doble tributación.<sup>13</sup> En términos legales, no hay conexión formal. El número de convenios para evitar la doble tributación

---

<sup>13</sup> Por muchos años había la percepción que, en el caso de los Estados Unidos, un convenio tributario debía venir antes que el libre comercio, como ocurrió en el caso de México. Después de todo, los Estados Unidos tienen convenios tributarios con más de setenta países, y libre comercio con solo unos pocos. Pero el caso reciente de Chile sugiere que un convenio tributario no necesita anteceder al libre comercio.

en el mundo fácilmente supera el número de convenios de libre comercio. Y, en términos generales, los convenios de libre comercio representan una relación mucho más profunda entre dos países, así que es natural que tal convenio viene después de tener un convenio tributario. Pero este orden no es necesario, y hay unos pocos casos donde se ha establecido libre comercio sin tener un convenio tributario.

Entonces, vale la pena analizar los convenios tributarios como mecanismo para atraer inversión dentro del contexto de la zona de libre comercio que podría ser ALCA. Como se ha mencionado, la inversión depende del tamaño del mercado, y la expansión del mercado "interno" de un país a través de un acuerdo de comercio tiene el potencial de atraer mayor inversión.<sup>14</sup> El ALCA crearía un mercado mucho mayor que el mercado de Colombia, o de la Comunidad Andina. La cuestión, entonces es si Colombia está preparado a explotar las oportunidades de atraer inversión en ausencia de un convenio tributario con los Estados Unidos.

Al momento, se podría decir que los países de América Latina no están preparados. Como se ha expresado arriba, los sistemas tributarios de la región no combinan con las normas internacionales. La negociación de convenios con los Estados Unidos no solucionaría todos los problemas, pero sería un paso importante.

#### a. Análisis: Armonización y Convenios Tributarios

A pesar de no ser el tipo ni grado de armonización discutida anteriormente, debemos reconocer que los convenios tributarios claramente proveen armonización de los temas relacionados con la inversión extranjera. Esto es cierto tanto para los inversionistas como para los gobiernos. Para el gobierno, hay intercambio de información y la posibilidad de trabajar con otra administración tributaria para controlar a los contribuyentes con operaciones en ambos países. Desde la perspectiva del inversionista, hay la garantía de eliminación de doble tributación internacional, existe la promesa que las administraciones tributarias trabajarán juntas para resolver los problemas del inversionista, ciertos impuestos en la fuente son limitados, etc. Y los convenios tributarios siguen un patrón que los asesores tributarios del inversionista reconocen. Esto facilita la tarea de los asesores en el país de residencia del inversionista en su análisis de una potencial inversión.

Además, los convenios tributarios representan estabilidad para los inversionistas. Los convenios normalmente no pueden ser modificados por leyes subsiguientes. Los convenios son rara vez revocados y tienden a ser modificados por las partes solo ocasionalmente. Los inversionistas estarán por ello confiados que las ventajas del convenio no van a desaparecer.

---

<sup>14</sup> Entendiendo, por supuesto que muchos otros factores afectan la decisión de invertir.

En resumen, la verdadera armonización regional de los sistemas del Impuesto a la Renta ocurrirá solo en el largo plazo, si es que ocurre. Sin embargo un nivel útil de armonización de los sistemas de Impuesto a la Renta ya está disponible en la modalidad de convenios tributarios.

#### b. Convenios Tributarios y Zonas Francas

Las zonas francas evidentemente plantean problemas al concepto de la armonización. De hecho, una zona libre de impuestos desorganiza el tratamiento consistente *dentro de un país*, antes de considerar a los socios comerciales. Dentro de un bloque de comercio, dichas zonas crean el potencial para problemas. Mientras todos los miembros del bloque esperan aumentar las inversiones con el establecimiento de un mercado más grande, es razonable esperar que la competencia por las inversiones sea justa. Como una zona franca distorsiona la decisión natural de localización de una inversión dentro de un país (dichas zonas son diseñadas para distorsionar esas decisiones sino, no habría razón para su existencia), potencialmente distorsionará la decisión a nivel internacional. Esta es la razón por la que los bloques comerciales con frecuencia impiden o limitan los incentivos tributarios.<sup>15</sup>

Las zonas francas y otros incentivos tributarios no son necesariamente un obstáculo a un convenio tributario. De hecho, algunos países desarrollados les dan su apoyo tácito a dichas zonas permitiendo “tax sparing” o “créditos equivalentes” en sus convenios con países en vía de desarrollo. A través de esta técnica, un crédito “fantasma” es concedido para impuestos que hubieran sido cobrados por el país fuente si no fuera por el incentivo. Esto asegura que el beneficio del incentivo tributario vaya al inversionista y no al fisco del país de residencia. En este caso el país de residencia está promoviendo activamente la distorsión de la decisión de localización de la inversión. Una vez más, la pérdida de recaudaciones representada por el incentivo no tendría sentido si la inversión no fuera atraída desde un lugar distinto. Pero hay que reconocer que muy pocos países ofrecen “tax sparing” actualmente.

En lo relativo al ALCA, los Estados Unidos nunca han utilizado convenios tributarios para colaborar con los programas de promoción de inversiones de otros países. De hecho, la ley interna de Estados Unidos tiende a debilitar los incentivos tributarios a través del sistema de fuente mundial y regímenes anti-aplazamiento. Sin embargo, el aplazamiento todavía está disponible en muchas situaciones, y un incentivo tributario puede ser atractivo a un inversionista estadounidense.

---

<sup>15</sup> Ver Granados, J.

Los detalles de las reglas estadounidenses sobre el crédito por impuesto pagado en el extranjero y anti-aplazamiento están más allá del alcance de este trabajo, pero el punto importante es que los Estados Unidos se remite a sus leyes internas en estos asuntos. Los convenios son vistos como inapropiados para estos temas. Pero también es razonable concluir que los Estados Unidos y varios otros países están menos inclinados a negociar un convenio con un país que tiene zonas francas significativas. Los Estados Unidos, por ejemplo, consideran innecesario tener un convenio tributario a no ser que la renta sea gravada en el país fuente: si no hay impuesto en el país de fuente, no hay doble tributación, así que no hay necesidad de negociar un convenio.

#### IV. Otros Temas: Consolidación y Reorganizaciones

Sí una sociedad anónima de EE. UU. tiene operaciones en California y en Massachusetts, y la operación de California arroja pérdidas de 100 en un año dado, y la operación de Massachusetts genera ganancias de 200, la pérdida de la operación California se deduce del ingreso de la operación de Massachusetts. Se paga impuesto a la renta de EE. UU. sobre los 100 de renta neta. Este resultado es así aún si las dos operaciones son administradas por dos sociedades distintas de propiedad común. Esto es posible a través de la "consolidación," un concepto ampliamente aceptado en los Estados Unidos y otros países desarrollados. En la práctica, se considera poco importante que hay 5000 kilómetros de distancia entre las dos operaciones, y que sean administradas por diferentes entidades legales. Los hechos importantes son: a) que las entidades pertenecen al mismo grupo económico, y b) se realizan las operaciones en el mismo país. Por tanto, los resultados pueden ser consolidados para efectos de tributación.

En cuanto al primer punto, los países desarrollados generalmente consideran correcto determinar el impuesto a la renta con referencia a un grupo económico, no a la entidad legal. La estructura legal es considerada menos importante que el grupo económico común; después de todo, hay muchas razones no tributarias (especialmente responsabilidad limitada) para elegir operar a través de varias corporaciones en vez de una sola entidad grande.<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> Es interesante que los países de América Latina se resisten a la consolidación corporativa cuando hay propiedad común en vista de la voluntad de esos países a aceptar la renta de la corporación y sus accionistas como una sola- esto se refleja en la eliminación de la doble tributación que se encuentra en la mayoría de los países de América Latina. Curiosamente, los Estados Unidos ha insistido en gravar a la corporación y a sus accionistas separadamente.



Es también práctica común el limitar la consolidación teniendo como base los límites nacionales, aunque hay excepciones. Por tanto, una compañía (aún la misma entidad legal) con operaciones en Bogotá y Caracas, solo a una fracción de distancia comparada con el caso de California y Massachusetts, no podrá consolidar sus pérdidas ni en Colombia ni en Venezuela, ya que están en países diferentes.

América Latina debería considerar el ejemplo de los países desarrollados en cuanto a la consolidación de sociedades del mismo grupo económico. Para nuestros propósitos, es la limitación de los límites nacionales la que es relevante. Si una compañía que opera en California y Massachusetts puede combinar sus resultados, y si una compañía que opera en Bogotá y Medellín puede combinar sus resultados, ¿por qué una compañía que opera en Bogotá y Caracas no puede hacer lo mismo? Hay muchos obstáculos para alcanzar este tipo de acuerdo. Sin embargo, el tema es fundamental. Si los países de la región perciben las ventajas de combinar sus mercados con fines comerciales, quizás considerarían lo mismo para fines de inversión. Armonización de los regímenes de impuesto a la renta sería un componente de esto; la consolidación sería otro. La consolidación podría ser considerada después de lograr cierto nivel de armonización.

Otra área fundamental relacionada con lo anterior es el tratamiento tributario de las reorganizaciones. Varios países de América Latina han reformado, a nivel nacional, sus reglas en cuanto a las reorganizaciones. Esto es importante para facilitar las necesidades de las compañías de operar en la entidad corporativa más adecuada.<sup>17</sup> Para el futuro, vale la pena considerar si los países que son miembros de un área de libre comercio deberían permitir la misma flexibilidad para permitir la reorganización de todas las compañías situadas en el área en los mismos términos que se ofrecen a dichas reorganizaciones a nivel nacional.

---

<sup>17</sup> Evidentemente es necesario tomar medidas para evitar el abuso de arrastres de pérdidas, por ejemplo, y otras técnicas de planificación.



## DÉFICIT FISCAL Y EQUILIBRIO MACROECONÓMICO

*Doctor Gabriel Rosas Vega*

### **Introducción**

Aunque sé que ustedes comparten el punto de vista que los gobiernos pueden perder el control de la política macroeconómica cuando la indisciplina fiscal se traduce en desequilibrios persistentes de los balances del sector público y, por tanto, en costosos programas de ajuste, juzgo conveniente recabar sobre ese fundamental aspecto del quehacer institucional porque está claro que los países con políticas económicas acertadas y mayor capacidad de gestión tienen un crecimiento más rápido. Por supuesto los aciertos dependen, no sólo de la estabilidad que se alcance en el frente fiscal, sino del equilibrio de las tasas de cambio y el control a la inflación.

La relación entre crecimiento y estabilidad es bien conocida. Diversos estudios han demostrado que una inflación alta produce efectos negativos en estos campos. Sin duda, el incremento generalizado y desbordado de los precios crea incertidumbre acerca de la rentabilidad del ahorro y la inversión, fenómeno que a su turno le resta incentivos a la formación de capital. Así mismo, impide mantener un tipo de cambio competitivo, lo que reduce la capacidad del país para concretar los beneficios de la internacionalización y genera inestabilidad en los salarios.

Empero, eso no es todo. En el escenario siempre se manifiesta con especial fuerza la cuestión del déficit fiscal y la capacidad de la administración para establecer la disciplina necesaria que permita encauzar la política por el sendero apropiado. Miles de veces hay que repetir que muchas perturbaciones macroeconómicas se manifiestan por primera vez como desequilibrios fiscales.

Infortunadamente, por la tendencia intrínseca de nuestro sistema político al desequilibrio crónico, no es tarea fácil realizar este propósito y, desde luego, las dificultades que de ello se derivan son grandes. El intercambio de favores y la irresistible tentación a satisfacer las presiones de los grupos dominantes, sin saber con que recursos se van a financiar los gastos, desemboca en un mayor desequilibrio. Así se configura el círculo vicioso de la inestabilidad y las desacertadas políticas económicas.

### ***Campos de acción de la política macroeconómica***

Es probable que la mutación sufrida por los conceptos “estabilidad” y “equilibrio”, identificados durante la etapa de predominio del pensamiento keynesiano con crecimiento económico, baja inflación, reducido desempleo, pero ahora muy fuertemente relacionados con la sostenibilidad de las cuentas externas y el comportamiento de los precios, colocando de hecho en un segundo plano la actividad económica real, sea la causa determinante para la pérdida de claridad con respecto a los campos en los cuales actúa la política macroeconómica. Sin percatarse de los inconvenientes que genera, muchos analistas resolvieron darle más importancia a los instrumentos que a los resultados, cerrando espacios o limitando posibilidades a la propia política. Tal como lo advierte la CEPAL<sup>1</sup>, el estilo que ha predominado en el manejo macroeconómico ha tendido a sostener la inestabilidad del ritmo de crecimiento y del empleo.

En efecto, si bien se ha registrado algún éxito en el control de las variables de corto plazo —más las monetarias que las fiscales—, en las reales, como la producción y el empleo, los resultados han sido negativos, razón por la cual es preciso buscar combinaciones de políticas que no sólo atiendan aquellas sino también éstas, en particular las que tienen un alto impacto social.

Aprovechando la alusión al tema social, es bueno indicar que el mal enfoque de la política ha traído consecuencias indeseables para la estabilidad y el desarrollo. Las pérdidas en el empleo, el incremento de la pobreza y el deterioro en la distribución del ingreso se manifiestan con mayor intensidad, no encontrando en la lenta recuperación la contrapartida favorable a los inmensos sacrificios realizados.

Por estas y otras circunstancias, es preciso insistir en que, dentro del gran tema de la política macroeconómica, lugar preferente deben ocupar no sólo las cuestiones relacionadas con las políticas fiscal y cambiaria, la estructura arancelaria, la política comercial, los controles de precios, sino también y, por supuesto, los factores que afectan el crecimiento y el empleo. De ninguna manera se puede olvidar que es importante darle al manejo de la política macroeconómica un enfoque que contemple los problemas de corto plazo y los relacionados con las variables de largo plazo.

Con las obvias y debidas precauciones en cuanto al modo y velocidad del proceso, igual atención se debe prestar al déficit fiscal y a la expansión de la economía. Las orientaciones de la política no pueden limitarse exclusivamente a equilibrar las finanzas estatales y asunto concluido. Generar las condiciones que faciliten el

---

1 CEPAL. Equidad, desarrollo y ciudadanía. Abril, 2000. Capítulo I

crecimiento económico, ayuden a disminuir la pobreza y permitan aumentar el bienestar de los miembros de la sociedad, también debe hacer parte de la estrategia.

Es bueno no pasar por alto el hecho que al centrar la gestión de la política fiscal en el objetivo de equilibrar ingresos y gastos públicos, los gobiernos dejan el manejo de los demás componentes de la demanda agregada a la política monetaria, la cual, a su turno, puede encontrarse recargada de responsabilidades, destacándose entre ellas la administración de la liquidez del sistema –esto con el fin de asegurar la estabilidad de los precios– y la defensa del tipo de cambio, tarea que se complica en forma considerable por las fuertes fluctuaciones de los flujos de capitales. Creo que este es el motivo por el cual la inclinación de las autoridades en el manejo fiscal ha sido la de acudir al expediente de los cambios discrecionales de diversos tipos, buscando con ello reducir el déficit y colocar la deuda pública a niveles y en trayectorias controlables. Una revisión de lo ocurrido en los últimos tiempos en Colombia, ayuda a ilustrar el punto y a entender las implicaciones del fenómeno.

### ***Incidencia de la política fiscal en el ciclo económico***

No de ahora sino desde hace muchos años, representantes de distintas escuelas del pensamiento económico han abogado por el diseño de políticas fiscales centradas en la noción de flexibilidad del presupuesto público, incorporada en mecanismos de estabilización automática. Expresado en términos más simples, el sentido que tiene la iniciativa es disponer de herramientas efectivas para incidir en el ciclo económico.

En realidad no se necesita abundar demasiado para apreciar la importancia que en el plan de búsqueda de la estabilidad económica adquiere este planteamiento. Si se evalúa a la luz de lo ocurrido en el país, nadie puede negar que las políticas adoptadas en los últimos doce años han favorecido el ciclo económico, poniéndose en contravía de las conveniencias nacionales, pues la inestabilidad macroeconómica ha sido la nota dominante. Basta para el efecto observar la reacción de las autoridades ante la volatilidad de los flujos internacionales de capitales y los resultados obtenidos con la política. El desastre incubado en los primeros años de la década de los noventa da buena cuenta del problema.

Tal como se advierte en documentos de la CEPAL<sup>2</sup>, el establecimiento de condiciones fiscales que se mantienen invariables a lo largo del ciclo económico es una

---

2 Ibidem. CEPAL. Capítulo II

práctica estrictamente pro cíclica, hecho por lo general ignorado. Proceder de esta manera implica, entre otras cosas, que durante los períodos de auge, cuando los ingresos tributarios tienden a aumentar, se eleva el gasto, contribuyendo a la expansión. Cuando los ingresos transitorios desaparecen al contraerse la actividad productiva, dando lugar a pérdidas que llevan a las autoridades a recortar el gasto, se acentúa la reducción de la demanda.

Sin embargo, el fenómeno se torna más complejo en la medida en que en los agregados monetarios y crediticios se produce una situación similar a la descrita. El mayor acceso al crédito externo se traduce en un mayor gasto privado; además, éste genera un auge crediticio interno, que suele acentuarse con la reducción de las tasas de interés inducida por la entrada de capitales. Por supuesto, el incremento excesivo del crédito, como sucedió en nuestro medio, no sólo se manifiesta en un rápido aumento de los precios de los activos fijos, que amplía la demanda de préstamos, sino erosiona la capacidad de los agentes para cumplir sus obligaciones crediticias.

De esta manera, los elevados costos económicos y sociales relacionados con el manejo pro cíclico hacen necesario ampliar los objetivos de la política macroeconómica –en las condiciones antes anotadas– y también ampliar su horizonte temporal. Esta ampliación debe darse en dos sentidos. De una parte, el manejo macroeconómico de corto plazo debe tener siempre como referencia el conjunto del ciclo económico, lo que exige adoptar políticas anticíclicas activas, incluida, desde luego, la fiscal. De otra, hay que establecer como objetivo explícito el crecimiento de largo plazo. Las dos trayectorias no son independientes, sino interdependientes.

### ***En el marco de la apertura***

Con relación a la apertura, es pertinente recordar que la decisión de abrir la economía tiene implicaciones importantes. Las modificaciones recientes de la forma en que los países obtienen los ingresos tributarios demuestra la influencia de la integración en las políticas internas. La internacionalización de la actividad comercial y la fuerte competencia por atraer inversión extranjera, adicionada con la existencia de paraísos fiscales y de jurisdicciones en las que los impuestos son más bajos, implica que los países no pueden aspirar a fijar tributos sobre la renta personal o sobre las utilidades mucho más altos que la “norma internacional” y, al mismo tiempo, atraer inversiones. Además, el acuerdo sobre la necesidad de reducir las barreras comerciales nacionales ejerce notable presión sobre el recaudo de los impuestos fronterizos, importante fuente de ingresos fiscales en el pasado. Para refrescar la memoria, el recuento de lo ocurrido a principios de los años noventa es

suficiente. La reducción de los aranceles en magnitud importante fue una de las primeras medidas adoptadas al principio de la aplicación de la llamada apertura.

En vista de las limitaciones a esta fuente de ingresos, el país ha tenido que recurrir a impuestos basados en el consumo, como el impuesto sobre el valor agregado (IVA), a gravámenes antitécnicos como el aplicado a los movimientos financieros y a otros de vieja estirpe como el del patrimonio.

Por lo demás y aunque para algunos la idea pueda ser no aceptable, un régimen comercial abierto y liberalizado es un factor de disciplina de los demás elementos de la política económica. La exposición a los riesgos externos, es preciso reconocerlo, obliga a los gobiernos a ser más cuidadosos, pues los costos de aplicar políticas incoherentes son muy altos. Una economía que carece de políticas racionales no puede participar plenamente en el comercio y las inversiones internacionales.

La globalización representa una amenaza para los Estados débiles o gobernados caprichosamente. Pero es también una oportunidad para que los eficientes y disciplinados consigan grados más altos de desarrollo y bienestar económico y acentúa la necesidad de cooperación internacional eficaz en la búsqueda de una actuación colectiva de alcance universal (Banco Mundial).<sup>3</sup>

Por la tendencia mediterránea que caracteriza el comportamiento de los colombianos, la percepción del fenómeno reseñado es muy pobre. En muchos compatriotas existe el convencimiento de que el Estado es todo poderoso y en sus manos está la solución de todos los problemas. De manera tajante hay que decir que eso no es posible, pues si bien todavía puede definir las políticas y normas aplicables a quienes habitan dentro de su jurisdicción, sus decisiones se ven cada vez más influidas por los acontecimientos mundiales y los acuerdos internacionales. Sin duda, las personas tienen mayor movilidad, cuentan con grados más altos de instrucción y, sobre todo, están mejor informadas sobre lo que acontece en otras latitudes. Además, el hecho de participar en la economía mundial dificulta en buena medida la arbitrariedad gubernamental, reduce la capacidad del Estado de gravar el capital y somete las políticas monetarias y fiscales a un examen mucho más riguroso por parte de los mercados financieros.

### ***Transparencia en las finanzas públicas: los ámbitos fiscal y cuasifiscal***

Quizás el uso frecuente e indiscriminado del término transparencia ha llevado a que en la discusión de los temas de las finanzas públicas no se ponga el suficiente énfasis.

---

<sup>3</sup> Banco Mundial. El Estado en un mundo en transformación. Informe sobre el desarrollo. 1997.

sis sobre las implicaciones que para el eficaz funcionamiento del Estado y la ejecución de los programas de gobierno tiene la consistencia de la estructura fiscal sobre la cual se montan.

Si se parte de la base que los programas de políticas públicas suponen la realización de operaciones de naturaleza fiscal –cobro de impuestos, adquisición de bienes y servicios, pago de subsidios, transferencias, etc.– acordes con las metas y los objetivos establecidos y que dichas operaciones son sometidas al escrutinio y aprobación del Congreso, foro en el cual se ponen en juego las fuerzas políticas representadas, a nadie le puede caber la menor duda acerca de la especial trascendencia que para el éxito de la gestión tiene la conformación de mayorías duraderas y de consensos básicos estables que le den plena legitimidad al papel del Estado en la economía, a la extensión e intensidad de las intervenciones gubernamentales y, muy especialmente, a la manera como se financia y distribuye la carga entre los miembros de la sociedad.

Cuando el apoyo es precario y no es la transparencia la que caracteriza el funcionamiento del sistema, la fragilidad crónica toma lugar preponderante, ocasionando problemas graves a la economía. La permanente falta de recursos para financiar los programas de gastos corrientes y la ampliación del inventario de capital físico y humano, es una de las manifestaciones de tal hecho. Esto a su turno se traduce en intervenciones poco eficaces y eficientes, que provocan descontento entre los usuarios de los servicios públicos y contribuyen a debilitar el papel de la administración. En la jerga moderna esta es la llamada pérdida de gobernabilidad.

De acuerdo con la Comisión Económica para América Latina (CEPAL)<sup>4</sup>, las causas más profundas del círculo vicioso descrito se encuentran en la esfera pública, desde donde se transmiten en múltiples direcciones, que retroalimentan la fragilidad del denominado pacto fiscal, es decir el acuerdo al cual debe llegar la sociedad en materia de reglas del juego para conducir sus destinos en este vital campo de la actividad nacional.

Las consecuencias de esta situación es que los responsables del manejo de la economía se ven constreñidos para tomar muchas decisiones –aumentar los impuestos o reducir el gasto, por ejemplo–, lo cual puede redundar en peores desequilibrios y, lo que es más grave, inducirlos a utilizar la escasa libertad sustituyendo instrumentos costosos desde el punto de vista político, pero necesarios a la hora de la superación de los obstáculos, por otros más baratos, pero poco eficaces. Una buena forma de ilustrar el punto es observando lo que ha ocurrido en

---

4 Ibidem. CEPAL. Capítulo II



Colombia durante los últimos diez o doce años. Por la debilidad de las relaciones entre los contribuyentes y las autoridades y la falta de claridad en relación con los límites de la función del Estado, no sólo se han introducido modificaciones permanentes y parciales a la legislación, sino se han tomado atajos que no se enmarcan en el contexto de una política fiscal rigurosa.

Para ser más preciso, a diferencia de lo que ocurre en los países desarrollados, donde el presupuesto del gobierno refleja a cabalidad el conjunto de medidas e iniciativas que conforman la política fiscal, en nuestro medio esa fundamental herramienta representa sólo una fracción de la actividad pública. Muchas operaciones típicamente fiscales son excluidas o no aparecen, bien porque se efectúan mediante la intervención de entidades descentralizadas, cuyos ingresos y gastos son aprobados por juntas o directorios independientes del poder legislativo, o bien porque adquieren la forma de gastos tributarios –denominados también estímulos–, pasivos contingentes y/o anticipo de apropiaciones –garantías en las concesiones y vigencias futuras– o contribuciones parafiscales. Estas transformaciones se clasifican dentro de la categoría de políticas cuasifiscales, que no son nada diferente a la sustitución de mecanismos explícitos por indirectos. Tal práctica, por supuesto, reduce la transparencia de las cuentas públicas y por ende la confianza de los miembros de la sociedad.

#### ***Gasto Social: prioridades macroeconómica y fiscal***

No de ahora sino desde hace varios años se ha señalado que entre las principales insuficiencias del desarrollo del país se cuenta su estilo concentrador y excluyente. La pésima distribución del ingreso y la persistencia del fenómeno de tener importantes sectores de la población viviendo en condiciones de extrema pobreza constituyen rasgos característicos de este estilo.

La fuerte crisis sufrida durante los últimos años de la década anterior agravó esos rasgos, debido a crecientes grados de desempleo y subempleo, menor acceso a los servicios sociales, contracción en los salarios reales y por consiguiente en el consumo de los sectores medios y populares y, en general, menores oportunidades de acceso social. Así se presenta en la actualidad una situación ambivalente relativa a la posible causalidad entre un esquema económico y social inequitativo y la eventualidad de que se desborde hacia tensiones políticas.

Es indiscutible que las divisiones y conflictos políticos –algunos agravados por la crisis económica– debilitan las bases de estabilidad y cohesión social necesarias para llevar adelante cualquier esfuerzo sistemático y permanente de desarrollo. Entonces, el desarrollo equitativo aparece como el único que puede asegurar la obtención de estos objetivos.

En Colombia, lo mismo que en otros países de América Latina, ha predominado la tendencia a separar la política económica de la social, subordinando la última a los dictados de la primera y a creer que la social es la única responsable de la equidad. Este enfoque ha favorecido la coexistencia entre una política económica que de manera frecuente impulsa la concentración de la riqueza y el ingreso y una de tipo social que trata de compensar las desigualdades. Sin duda, este enfoque es equivocado, pues la preocupación por la equidad no puede estar encapsulada en los servicios sociales, sino que debe atravesar todos los aspectos de la política. Además, no es necesariamente cierto que la expansión del gasto social promueve la equidad en detrimento del crecimiento; al contrario, puede favorecer en forma directa y simultánea ambos objetivos. Las estrategias macroeconómicas le pueden otorgar un papel decisivo al incremento de la demanda efectiva de los estratos de ingresos medios y bajos en el impulso del crecimiento, de modo que la defensa de las condiciones de vida de éstos contribuya a dinamizar el conjunto de la economía. Por supuesto, la aplicación de tales políticas presenta dificultades considerables; sin embargo, de su éxito depende la posibilidad de avanzar en el proceso.

Planteadas así las cosas, es pertinente anotar que el gasto público social es el instrumento más importante mediante el cual el Estado influye sobre la distribución del ingreso, en particular, en su aspecto secundario; a la vez que a largo plazo, la mayor inversión en capital humano permite incidir en algunos factores estructurales que influyen en el aspecto primario. Desde luego, el impacto distributivo dependerá de su magnitud y la forma de asignación, así como de su estabilidad y de la eficiencia en el uso de los recursos.

Como no se deben dejar cabos sueltos, cabe añadir que toda política de aumento del gasto social debe obedecer, de todos modos, a los principios de una sana política fiscal. Esto significa que el incremento tiene que estar adecuadamente financiado y al privilegiar la reasignación de recursos públicos a este fin, darle prioridad a los renglones con mayor impacto distributivo y mejorar la calidad y eficiencia. Estos dos últimos objetivos se relacionan, a su vez, con el de aumentar su transparencia, lo que exige que las asignaciones del presupuesto vayan acompañadas de la especificación de metas físicas, estimaciones de beneficiarios y costos unitarios, y que el impacto distributivo de las opciones de gasto seleccionadas sea objeto de evaluación antes y después de su ejecución.

Un elemento esencial para aumentar la eficiencia es la clara delimitación de las diferentes funciones públicas y privadas relacionadas con este tipo de erogaciones –planeación, regulación, financiamiento y prestación de los servicios (el caso de la salud es un buen ejemplo)–, pues con ello se logra generar una dinámica de competencia de intereses y de evaluación recíproca entre los distintos agentes involucrados.

En el contexto de la internacionalización de la economía la observación rigurosa de estos factores es fundamental, porque no puede ocurrir que al amparo de la norma de orden constitucional que le da prioridad al gasto social se socaven las bases de la estructura fiscal.

### ***La deuda: un mal necesario***

No es por gusto, sino por necesidad que los países se endeudan. El reducido margen de ahorro propio, obstáculo en la mayoría de los casos infranqueable para financiar tasas más altas de inversión y proporcionar mejores condiciones de vida a la población, los obliga a buscar fuentes externas con las cuales complementarlo. Eso lo sabemos todos muy bien. Entonces, al abordar el tema de la política macroeconómica y el déficit fiscal, no se puede pasar por alto la influencia que la deuda ejerce sobre la estabilidad y el crecimiento.

Si el crédito externo cumple el papel complementario al cual se ha hecho alusión, en teoría no habría problema, ni lugar a preocupación. Sin embargo, cuando se permite que se produzcan desequilibrios permanentes, tal como ocurre en el país en los actuales momentos, el crédito se convierte en la variable que ayuda a tolerar la existencia del fenómeno, sin que ello se traduzca en mayor crecimiento y bienestar. Como bien lo dice Stiglitz: “A corto plazo, un país puede vivir por encima de sus posibilidades endeudándose, pero la hora de la verdad eventualmente llega y estalla una crisis”.

A la luz de las cifras y de la evolución del proceso, no cabe duda de que el grado de endeudamiento del Gobierno Central compromete la sostenibilidad externa de la economía colombiana y la vuelve muy vulnerable. Aunque a algunos no les guste, las proyecciones demuestran que dicha vulnerabilidad se acentúa y exige para corregirla reducciones importantes en el ritmo de contratación de préstamos. Fácil decirlo, pero sumamente complicado de hacerlo, porque las decisiones han respondido –y siguen respondiendo– a la necesidad de cubrir gastos crecientes ante una dinámica insuficiente de los ingresos. Entre estos gastos, el servicio de la deuda (intereses y amortizaciones) ocupa lugar predominante, por lo que el país tiende a endeudarse para pagar la deuda, un juego sin duda insostenible que implica mayores costos en el largo plazo.

El efecto acumulativo de la deuda es una característica de una economía especulativa, en la que cada vez se necesita más deuda fresca para servir la vencida. Quizás sin intención de causar daño al aparato productivo, en el ámbito interno las autoridades propician la especulación emitiendo títulos, todo porque se debe cubrir el déficit. El sistema financiero emplea de manera preferente el ahorro captado invirtiendo en estos títulos, desplazando en alguna medida la inversión productiva.

---

---

## LA APLICACIÓN EN MÉXICO DE ARANCELES PREFERENCIALES BAJO EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE

*Doctores: Adriana Ibarra Fernández  
Edmundo Elías Fernández y  
Jaime González-Béndiksen*

### I. INTRODUCCIÓN

Como es bien sabido, el Tratado de Libre Comercio de América del Norte o TLCAN, ha representado un importante catalizador para el desarrollo económico de México, contribuyendo en particular en el incremento del intercambio de bienes y servicios entre México, Estados Unidos y Canadá. En términos comerciales, Norteamérica es una de las regiones más dinámicas, integradas y activas del mundo. Los países del TLCAN son responsables del diecinueve por ciento (19%) de las exportaciones mundiales y del veinticinco por ciento 25% de las importaciones. En diez años, el comercio total entre México, Estados Unidos y Canadá aumentó ciento diecisiete por ciento (117%) (cerca de 337 miles de millones de dólares) para superar los 626 mil millones de dólares en 2003.

Por lo que respecta a México, desde la entrada en vigor del TLCAN el 1 de enero de 1994, las exportaciones totales se triplicaron hasta alcanzar 165 mil millones de dólares en 2003. Adicionalmente, antes de la entrada en vigor del TLCAN, México tenía una balanza comercial deficitaria, situación que se ha revertido para alcanzar un superávit de más de 41 mil millones de dólares al cierre de 2003.

Los tres países partes del TLCAN, han utilizado la experiencia adquirida en el proceso de negociación de este Tratado para iniciar nuevas negociaciones de tratados de libre comercio similares. Así, a partir de 1994, Estados Unidos ha firmado tratados de libre comercio con Jordania, Chile, Singapur y Australia, y pronto tendrá acuerdos de esta naturaleza con Centroamérica, Colombia y la Unión Aduanera del Sur de África. Por su parte, Canadá ha concluido tratados de libre comercio con Chile, Costa Rica e Israel y se encuentra negociando con cuatro países de Centroamérica, la Asociación Europea de Libre Comercio y Singapur. Finalmente, desde 1994 México ha celebrado tratados de libre comercio con Chile; Colombia y Venezuela ("G3"); Bolivia; Costa Rica; Nicaragua; Guatemala, Honduras y El Salvador (el llamado "Triángulo del Norte"); la Unión Europea; Liechtenstein, Norue-

ga, Suiza e Islandia (Asociación Europea de Libre Comercio); Israel; Uruguay y muy recientemente, Japón.<sup>1</sup>

México es el país que tiene celebrados tratados de libre comercio con el mayor número de países en el mundo, y ello pone de manifiesto la relevancia que tienen para México los aranceles preferenciales negociados en los tratados de libre comercio. El arancel general, curiosamente también conocido como arancel de la nación más favorecida o arancel NMF, que México establece para productos que se importan de países con los que nuestro país no tiene celebrado un tratado de libre comercio, es de hasta veintitres por ciento (23%) y en algunos casos hasta mayor (dadas las características de ciertos bienes o sectores de la industria, como el textil y del vestido); mientras que en términos generales, el promedio de arancel NMF en México es de aproximadamente doce por ciento (12%). En contraste, los productos importados de países con los que México tiene celebrados tratados de libre comercio son mucho menores y, en el caso específico del TLCAN, se encuentran totalmente desgravados desde 2003, con excepción de los aplicables a un número muy limitado de bienes.

## II. LAS DISPOSICIONES DEL TLCAN EN MATERIA ARANCELARIA

En lo que toca a la aplicación práctica y cotidiana del TLCAN, la parte medular del acuerdo se encuentra en las disposiciones de los capítulos referentes a Acceso a Mercados (Capítulo III), Reglas de Origen (Capítulo IV) y Procedimientos Aduaneros (Capítulo V). Dicho de otro modo, las disposiciones relativas al intercambio de bienes.

### 1. Acceso a Mercados

El Capítulo III del TLCAN regula el comercio de bienes entre las Partes y establece las bases para la desgravación arancelaria de los bienes que califiquen como originarios de la región. La desgravación consiste en que cada Parte se compromete a eliminar progresivamente los aranceles de conformidad con una lista de desgravación negociada. La desgravación aplicable a los bienes que se consideren originarios de la región es gradual, dependiendo del tipo de bien en cuestión y del impacto que la importación libre de aranceles, tiene – o podrá tener – para cada sector productivo en cada país en forma individualizada. Así, algunos bienes se desgravaron de manera inmediata desde el momento de entrada en vigor del TLCAN, otros se desgravaron en cinco o diez años y un número muy limitado de bienes, se desgravarán en quince años a partir de su entrada en vigor.

<sup>1</sup> Información obtenida de “El Tratado de Libre Comercio de América del Norte a 10 Años de su Entrada en Vigor” y “TLCAN, una Década Fortaleciendo una Relación Dinámica”. Secretaría de Economía, Subsecretaría de Negociaciones Comerciales Internacionales en [www.economia.gob.mx](http://www.economia.gob.mx).

Resulta importante señalar que el TLCAN establece entre sus objetivos, la eliminación a los obstáculos al comercio y la facilitación de la circulación transfronteriza de bienes y servicios entre los territorios de las Partes, lo que es esencial para la efectividad del TLCAN y de cualquier otro tratado similar.

La eliminación de obstáculos al comercio se logra por dos vías: la primera de ellas consiste en la desgravación arancelaria (ya discutida); la segunda, consiste en la eliminación de las restricciones a la importación o exportación, que cada país Parte del TLCAN haya establecido en la forma de medidas o regulaciones no arancelarias. Ejemplos de estas restricciones son los permisos previos a la importación, las medidas sanitarias, o las medidas de normalización. Estas últimas son conocidas en México como normas oficiales y establecen estándares o requisitos técnicos, o bien, requisitos de etiquetado, que los bienes deben cumplir a efecto de ser importados y/o comercializados en el país.

En materia de regulaciones no arancelarias, el TLCAN dispone que las Partes no podrán adoptar o mantener ninguna prohibición o restricción a la importación de cualquier bien de otra Parte o a la exportación o venta para exportación de cualquier bien destinado al territorio de otro país Parte. Sin embargo, existen excepciones a esta obligación, que permiten a los países Partes mantener restricciones no arancelarias a la importación o exportación de bienes dentro de la región. Cabe señalar que esta obligación no se aplica únicamente a los bienes que califiquen como originarios de la región en términos del propio tratado, sino a todos los bienes que sean importados al territorio de una Parte, desde el territorio de otra.

## 2. Reglas de Origen

El Capítulo IV del TLCAN establece los requisitos que los bienes deberán cumplir para ser considerados como “originarios” de la región y estar sujetos por tanto, a aranceles preferenciales. Este Capítulo IV establece las disciplinas para la aplicación de las llamadas reglas de origen, y el Anexo 401 del TLCAN contiene las reglas de origen específicas o dicho de otro modo, el proceso o grado de transformación que deberá llevarse a cabo en la región, para que se le pueda conferir el carácter de originario a cada tipo de bien. Estos procesos de transformación sustancial, pueden expresarse en tres tipos de reglas de origen:

- (i) Cambio de Clasificación Arancelaria (también conocido como salto arancelario). Todos los países que han adoptado el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, utilizan nomenclatura común para identificar los bienes objeto del comercio internacional. Cuando una regla de origen establece un requisito de cambio de clasificación arancelaria o “salto arancelario”, dicho salto refleja el cambio que sufrieron los materiales que

se hayan importado de la región, para transformarse en el bien final que tendrá una clasificación arancelaria distinta a los materiales con los que fue producido.

- (ii) Valor de Contenido Regional (“VCR”). Algunas reglas de origen se establecen en términos del porcentaje que deberá agregarse en la región, para que un bien se considere originario. El porcentaje de VCR para que un bien califique como originario lo establece el TLCAN.
- (iii) Procesos Específicos de Producción. Este tipo de regla de origen establece un proceso específico de transformación que deberá tener lugar en la región para que un bien califique como originario.

### 3. Procedimientos Aduaneros

Para solicitar trato arancelario preferencial en la importación de bienes que sean originarios, a un país Parte del Acuerdo, es necesario presentar un certificado de origen emitido por el productor o exportador del bien respectivo, donde certifique que el bien en cuestión cumple con la regla de origen aplicable. Así mismo, faculta al país receptor de la importación, respecto de la que se solicitó trato arancelario preferencial, para llevar a cabo verificaciones de origen en el país del cual se exportaron dichos bienes. De esta manera, si un producto canadiense es importado a México al amparo de un certificado de origen y por tanto, recibe una preferencia arancelaria; en caso de que México tenga dudas sobre la validez de dicho certificado, la calificación de los bienes amparados por el certificado como originarios, o la información que se consigne en el certificado, México puede practicar una visita de verificación en las instalaciones del exportador o productor canadiense, con el fin de verificar la documentación e información en que el exportador o productor del bien se basó para emitir el certificado de origen, o el proceso productivo que se lleva a cabo en las instalaciones del productor.

Son estas disposiciones, las de mayor relevancia práctica para los importadores ubicados en la región del TLCAN, ya que tienen un impacto directo, inmediato y medible en la reducción de costos de los bienes que se comercializan en la región. En otras palabras, el importador final de bienes recibe un beneficio inmediato en su tesorería, aunado al impacto respectivo en la cadena de suministro.

### III. LOS ARANCELES EN LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO

En el marco de la Organización Mundial de Comercio (“OMC”) resultante del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (“GATT” por sus siglas en inglés), los países miembros se comprometen a disminuir los aranceles aduaneros



entre ellos. Para tal efecto, cada país al adherir a la OMC, presenta una lista con el arancel tope, también llamado arancel consolidado, que constituye el límite arancelario máximo que cada miembro podrá imponer a la importación de bienes de otros países miembros. Así mismo, se establecen aranceles NMF, que constituyen los aranceles con que en la práctica, cada país miembro grava la importación de bienes de otros miembros a su territorio. Con base en lo anterior, un miembro de la OMC puede elevar su arancel NMF en cualquier momento, siempre y cuando el nuevo nivel arancelario no rebase aquél declarado por ese miembro como arancel consolidado.

Lo anterior no impide que en casos de emergencia – los que se encuentran definidos en el ámbito de la OMC – un miembro incremente el arancel aplicable a un bien determinado, aún por arriba del arancel consolidado, para hacer frente a casos de daño grave o amenazas de daño grave al sector productivo de ese país, que produce ese bien. Este tipo de medidas se conocen como salvaguardias. Toda vez que estas medidas no pretenden atacar al comercio desleal, como en el caso de las medidas antidumping o compensatorias, las salvaguardias tienen un costo para el país que la impone, que sirve para mantener el nivel de concesiones que fue negociado entre los países miembros. Esto es, el país que impone una salvaguardia, debe dar mayor acceso en otros bienes, mediante la disminución del arancel aplicable, o bien, los países afectados por la salvaguardia pueden incrementar los aranceles aplicables a la importación de bienes originarios del país que impuso la medida. Estas medidas de represalia pueden adoptarse hasta por un monto comercial equivalente al que tenga la medida de salvaguardia.<sup>2</sup> Las medidas de salvaguardia y su peculiar compensación o represalia, reflejan la importancia del equilibrio de las concesiones y de la reciprocidad entre los países que integran un acuerdo comercial de esta naturaleza.

Uno de los principios básicos tanto del GATT como de la OMC es el principio de la nación más favorecida. Conforme a este principio, los países miembros de la OMC se comprometen a que cualquier beneficio concedido por un miembro a un bien originario de otro país miembro, deberá ser concedido inmediata e incondicionalmente a todo bien similar originario de los territorios de todos los demás países miembros.

Ahora bien, ¿qué pasa con las preferencias arancelarias que se conceden los países que integran una zona de libre comercio? En cumplimiento del GATT, cual-

---

<sup>2</sup> Cabe señalar que el TLCAN no contiene una disposición que establezca cómo medir el nivel comercial equivalente. Derivado de lo anterior, en ocasiones esta represalia tiene que resolverse de conformidad con los procedimientos de solución de controversias.

quier país miembro de la OMC que otorgue una preferencia arancelaria a los bienes originarios de uno de sus socios comerciales, debería de hacerla extensiva de manera inmediata e incondicional a todos los demás miembros de la OMC. Sin embargo, es bien sabido que México no otorga el arancel preferencial que negoció en el marco del TLCAN a otros países, aun cuando son miembros de la OMC. Esto constituye la excepción más importante al principio de la nación más favorecida, bajo el GATT.

Con base en el artículo XXIV del GATT, los países pueden celebrar tratados de libre comercio y otorgarse concesiones que no le otorgan al resto de los miembros de la OMC, siempre y cuando al hacerlo, no incrementen las restricciones aplicables a los otros países que no sean signatarios de dicho acuerdo comercial.

#### **IV. LOS ARANCELES EN LOS ACUERDOS COMERCIALES**

Los primeros acuerdos que establecieron preferencias arancelarias entre sus partes, tales como la Asociación Latinoamericana de Integración (“ALADI”), lo hacen con base en descuentos a la tasa NMF. Así, si un país miembro de ALADI decide elevar su arancel NMF hasta el tope, o arancel consolidado, el impacto de la preferencia arancelaria que concede a otros países partes de ALADI se disminuye (salvo que el descuento aplicable sea del ciento por ciento). Un ejemplo hipotético de lo anterior sería que el arancel NMF aplicable a las ciruelas en México sea del veinte por ciento (20%). Si como resultado del Acuerdo de Complementación Económica (“ACE”) en el marco de ALADI, celebrado entre Brasil y México, el descuento arancelario fuera del veinte por ciento (20%), ello significa que las ciruelas brasileñas están sujetas a un arancel preferencial de dieciséis por ciento (16%). Sin embargo, si México decidiera incrementar su arancel NMF aplicable a las ciruelas, del veinte por ciento (20%) al treinta por ciento (30%), entonces las ciruelas brasileñas que se importaran a México al amparo del ACE entre estos dos países, ya no estarían sujetas a un arancel de dieciséis por ciento (16%), sino de veinticuatro por ciento (24%).

En contraste con lo anterior, los tratados de libre comercio de “nueva generación” como el TLCAN, establecen reducciones y la eventual eliminación de la tasa arancelaria aplicable, de tal manera que un incremento en la tasa NMF no impactare la tasa arancelaria preferencial negociada en el marco del TLCAN.

#### **V. LA REGULACIÓN DE LOS ARANCELES EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS**

De conformidad con el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los tratados internacionales forman parte integrante de la Ley Suprema de la Unión. Este artículo a la letra dice:

*“Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.”*

Sin entrar a un análisis profundo de esta disposición, podemos decir que el artículo 133 tiene dos aspectos. Por una parte, establece la supremacía de los tratados internacionales sobre las leyes federales que no emanen directamente de la constitución, así como sobre leyes estatales y locales. Por otro lado, el artículo 133 le da validez formal a los tratados internacionales, ya que en términos del artículo en comento, los tratados son parte de la Ley Suprema de la Unión, a pesar de no ser leyes expedidas por el poder legislativo de nuestro País.

Bajo el ámbito constitucional mexicano, los tratados internacionales son celebrados por el Presidente de la República y son aprobados por el Senado, sin la intervención de la Cámara de Diputados. Ahora bien, los tratados de libre comercio, que tienen la naturaleza de tratados internacionales, conceden beneficios arancelarios aplicables en la importación a México de bienes originarios de la región que integra el tratado de libre comercio en cuestión. Los aranceles que se pagan en la importación de bienes a México son, en sentido amplio, contribuciones. Sin embargo, como veremos a continuación, el único poder facultado para imponer contribuciones en México es el legislativo, constituido por el Congreso de la Unión. A este respecto, el artículo 73 constitucional establece lo siguiente:

*“Artículo 73*

*El Congreso tiene facultad:*

*...*

*VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto;*

*XXIX.- Para establecer contribuciones:*

*1o. - Sobre el comercio exterior;*

*XXX.- Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión.”*

Esta disposición sirve de fundamento para que el Congreso emita la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación (“LIGIE”), mediante la cual se establece el arancel general o arancel NMF aplicable a los bienes de importación, independientemente de su país de procedencia.

El principio de legalidad tributaria se encuentra consagrado por el artículo 31, fracción IV de la Constitución, que en su parte conducente establece lo siguiente:

*“Art.31.- Son obligaciones de los mexicanos :*

*...*

*IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”*

De esta disposición constitucional, en conjunción con la analizada anteriormente, se desprende que los particulares no podrán ser gravados con ninguna carga tributaria que no se encuentre establecida en las leyes fiscales, emanadas y aprobadas por el Congreso de la Unión.

Una de las más elementales garantías de seguridad para los ciudadanos de un Estado en lo que se refiere al ámbito tributario, consiste en que únicamente mediante una ley se puede obligar a un particular a contribuir al sostenimiento del Estado.

Es por lo anterior que nuestra Constitución ha establecido que se deberá contribuir a los gastos públicos en la forma que establezcan las leyes, lo que implica que el medio por virtud del cual el Estado se encuentra facultado para exigir de los ciudadanos el pago de contribuciones, debe necesariamente revestir el carácter de ley, en sentido formal y material.

Con base en lo anterior, consideramos que el principio de legalidad tributaria se compone esencialmente de dos postulados. El primero de ellos consiste en que las autoridades fiscales no pueden llevar a cabo actos o funciones relativas a dicha materia sin estar previa y expresamente facultadas para ello por una ley expedida a esos efectos; en este sentido, el artículo 73 constitucional, faculta al Congreso de la Unión para imponer contribuciones. El segundo postulado consiste en que los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con las obligaciones que en forma previa y expresa les impongan las leyes aplicables. Derivado de lo anterior, únicamente el Congreso de la Unión puede expedir leyes que impongan contribuciones.

No obstante que es el Congreso de la Unión quien está facultado para establecer contribuciones - entre las que se encuentran los aranceles de importación - y que éstas deben establecerse en una ley en sentido formal y material, la propia Constitución prevé la posibilidad de que el Congreso de la Unión faculte al Poder Ejecutivo, para aumentar, disminuir, suprimir y crear aranceles.

Esta delegación de la facultad legislativa a favor del Poder Ejecutivo, se consagra en el artículo 131, que a la letra dice:

*“Artículo 131*

*Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.*

*El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.”*

A pesar que la imposición de contribuciones, incluyendo a los aranceles de importación, es facultad del Congreso de la Unión, una vez que éste ha emitido la LIGIE y con ello ha establecido el arancel general o arancel NMF aplicable en la importación de bienes a México, el artículo 131 Constitucional prevé la posibilidad de que el Congreso de la Unión faculte al Ejecutivo Federal para aumentar, disminuir, o suprimir los aranceles contenidos en la LIGIE, e incluso, para que el Ejecutivo cree otras cuotas de importación y exportación, tales como los aranceles preferenciales que resulten de la celebración de un tratado de libre comercio.

La facultad consagrada en el artículo 131 de nuestra Constitución, es una facultad extraordinaria cuya finalidad es que el Ejecutivo pueda legislar de manera dinámica, tal como lo exige el comercio exterior. Así mismo, como se observa del texto transcrito, esta es una facultad que el Presidente ejerce sin limitación alguna en el Presupuesto de Egresos autorizado por el Congreso y sin determinación específica de cómo será ejercida. La aprobación sobre el ejercicio de esta facultad se solicita al Congreso de la Unión *a posteriori*. El Ejecutivo, al presentar el presupuesto de egresos de cada año, le solicita al Congreso de la Unión aprobación sobre el uso que hizo de dicha facultad.

Es esta, pues, una gran diferencia con respecto a otros tratados internacionales, especialmente los tratados para evitar la doble imposición e impedir la evasión

fiscal, los cuales, en observancia de las disposiciones Constitucionales referidas, no pueden imponer gravámenes, que es facultad reservada al Congreso y, en materias distintas al comercio exterior, sin la facultad de delegar parte de su función en el Ejecutivo. Cabe, en este sentido, anotar que en México no tenemos el concepto de leyes supranacionales, como lo hay, por ejemplo, en Colombia.

## VI. LA IMPLEMENTACIÓN DE LOS ARANCELES PREFERENCIALES CONTENIDOS EN LOS TRATADOS DE LIBRE COMERCIO

¿Cómo es que México establece en su legislación interna las tasas arancelarias preferenciales contenidas en los tratados de libre comercio? Existen múltiples discusiones sobre si en México, las disposiciones del TLCAN y otros acuerdos comerciales son autoaplicativas, o requieren de una ley que las implemente para tener efectos jurídicos en los gobernados.

Sobre este tema, resulta necesario revisar el artículo 89 fracción I Constitucional, que regula la facultad reglamentaria del Presidente y que dispone:

*“Artículo 89*

*Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:*

*I.- Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia;”*

El sentido de la última frase de la fracción I del artículo 89 es precisamente, que el Presidente de la República promulgue las disposiciones administrativas que faciliten la observancia y aplicación de las leyes.

Aun y cuando los tratados internacionales son parte de la Ley Suprema de la Unión –como se establece en el artículo 133 de la Constitución– y por consiguiente, parecerían no requerir de una ley para su aplicación y observancia, de conformidad con el artículo 89 antes citado, el Presidente de la República cuenta con la facultad reglamentaria para emitir disposiciones que permitan la observancia de las leyes facilitando su cumplimiento.

Como se mencionó en el apartado I de este artículo, México es el país del mundo que tiene celebrados tratados de libre comercio con el mayor número de países. Derivado de lo anterior, existen diversos aranceles preferenciales aplicables a un mismo bien, dependiendo de su país de origen. Como también se señaló anteriormente, la LIGIE únicamente establece la tasa del arancel general aplicable a los países con los que México no tiene celebrados tratados de libre comercio y que constituye el impuesto general de importación. Por lo anterior, es necesario un

instrumento o mecanismo que permita, con toda certeza, determinar el arancel preferencial aplicable a cada tipo de bien, originario de cada país con el que México tenga celebrado un tratado de libre comercio. De no ser así, cada importador tendría que determinar la tasa que debe aplicar, lo que dificultaría la aplicación y cumplimiento de las disposiciones de los tratados de libre comercio en lo que toca a las preferencias arancelarias. Por ejemplo, si un importador quisiera aplicar el arancel preferencial aplicable a las manzanas originarias de Israel, se vería en la necesidad de consultar el texto del Tratado que México tiene celebrado con Israel, y atender a la lista de desgravación de México para determinar, en ese año en particular, cuál es el arancel preferencial aplicable a las manzanas que desea importar a México. Si pensamos en esto y en la necesidad de que los particulares puedan observar de manera clara las leyes, podemos concluir que, independientemente de la discusión sobre si los tratados de libre comercio son autoaplicativos o no, es necesario un cuerpo legal que facilite su aplicación.

Aunado a lo anterior, de conformidad con el TLCAN, las Partes pueden negociar la desgravación acelerada de determinados bienes. Por ello, si un particular revisara el texto original de un tratado de libre comercio, tal como fue publicado con anterioridad a su entrada en vigor, podría determinar el arancel aplicable al bien que desea importar, el que puede estar ya libre de arancel o sujeto a una tasa más baja de la originalmente negociada, derivado de una desgravación acelerada negociada entre los países Partes del Tratado con posterioridad a su entrada en vigor.

Para facilitar la exacta observancia de las disposiciones arancelarias de los tratados de libre comercio y su aplicación, el Presidente de la República publica en el Diario Oficial de la Federación, cada año, un decreto por medio del cual se hace del conocimiento de los particulares la tasa de arancel aplicable para ese año, a las mercancías originarias de países con los cuales México tiene celebrado un tratado de libre comercio. Sin entrar al fondo del análisis, consideramos que el Presidente de la República expide este decreto con fundamento en los artículos 89 fracción I y 131 Constitucionales, ya comentados.

Como muestra de lo anterior, ha habido casos en que, derivado de una reducción en el arancel NMF que tiene lugar con posterioridad a la entrada en vigor de un tratado de libre comercio, el arancel preferencial aplicable a un producto determinado, que se publica en el decreto que hemos comentado, es mayor a aquél aplicable a los productos que son originarios de países con los que México no tiene celebrados acuerdos comerciales. Dicho de otro modo, hay casos en que el arancel NMF es menor al negociado bajo un tratado de libre comercio. En un caso en particular, el arancel que se publicó en el decreto en comentario a mediados de los noventas, como aplicable a cierto producto originario de Estados Unidos, era de cuarenta y dos por ciento (42%). En contraste, el arancel que se publicó en la

LIGIE como aplicable al mismo producto era de veinte por ciento (20%). Sin embargo, como se discutió en el capítulo II de este trabajo, las restricciones a la importación no consisten únicamente en medidas arancelarias, sino que también existen regulaciones no arancelarias que restringen la importación o exportación de bienes. Pues bien, en el caso que estamos comentando, la medida que adoptó México para regular la importación de dicho producto de países distintos a Estados Unidos, fue imponer un requisito no arancelario mediante un permiso previo de importación. Así, si se importaban productos de origen estadounidense al amparo de un certificado de origen que lo acreditaba como originario de la región TLCAN, el arancel "preferencial" aplicable era cuarenta y dos por ciento (42%), pero el producto no estaba sujeto a permiso de importación. Por otro lado, si se importaba el mismo producto aplicando el arancel NMF, el producto estaba sujeto a la obtención de un permiso previo de importación que, como política del gobierno, se negaba su emisión u otorgamiento.

Este ejemplo demuestra que a pesar de que las medias arancelarias constituyen un pilar importantísimo de los tratados de libre comercio, la imposición de restricciones no arancelarias pueden tener un impacto tan importante o aún más, que una medida económica con efectos monetarios directos, consistente en la aplicación de un arancel.

## VII. ASPECTOS RELATIVOS A OTROS TRIBUTOS

Como principio general, el Artículo 2103 del TLCAN dispone que salvo por lo dispuesto en los siguientes párrafos, ninguna disposición del TLCAN se aplicará a medidas tributarias. Es decir, en principio los diversos tributos se rigen por las disposiciones domésticas aplicables.

Agrega la disposición que nada de lo dispuesto en el TLCAN afectará los derechos y las obligaciones de cualquiera de las Partes que se deriven de cualquier convenio tributario. En caso de incompatibilidad entre el TLCAN y cualquiera de estos convenios, el convenio prevalecerá en la medida de la incompatibilidad. Así, si un determinado convenio para evitar la doble imposición internacional, celebrado por México, autoriza un impuesto discriminatorio o impone mayores requisitos para el trato no discriminatorio, esta disposición prevalecería por sobre las disposiciones del TLCAN. Como excepciones expresas a este principio contiene el TLCAN las siguientes:

- a. Las disposiciones del TLCAN relativas a «Trato nacional y acceso de bienes al mercado - Trato nacional» (Artículo 301) y aquellas otras disposiciones del TLCAN necesarias para hacer efectivo dicho artículo, se aplicarán a las medidas tributarias en el mismo grado que el Artículo III del GATT. El GATT dispone que no se impondrá a bienes de cualquiera de los Estados



contratantes que se importen a otro Estado contratante, a impuestos internos superiores a los que se aplica, directa o indirectamente, a productos domésticos. También prohíbe el GATT se impongan contribuciones internas a los productos de otro país miembro que representen una protección a la producción doméstica.

- b. Las disposiciones sobre «Trato nacional y acceso de bienes al mercado - Impuestos a la exportación» (Artículo 314) y el Artículo 604, «Energía y petroquímica básica - Impuestos a la exportación», se aplicarán a las medidas tributarias. En esencia, esta restricción prohíbe la imposición de gravámenes a la exportación distintos de los gravámenes que se imponen a bienes comparables destinados al consumo interno.

De otra parte, sujeto al principio de prevalencia de otros tratados en materia impositiva, dispone el TLCAN que el Artículo 1202, «Comercio transfronterizo de servicios - Trato nacional», así como el Artículo 1405, «Servicios financieros - Trato nacional», se aplicarán (i) a medidas tributarias sobre la renta, ganancias de capital o capital gravable de las empresas, (ii) a todas las medidas tributarias, distintas a las relativas a la renta, ganancias de capital o capital gravable de las empresas, así como a los impuestos sobre el patrimonio, sucesiones, donaciones, transferencias por encima de generaciones y (iii) a los impuestos listados en el párrafo 1 del Anexo 2103.4, referentes a la adquisición o al consumo de servicios específicos. Evidentemente, esas disposiciones se aplican a las referidas medidas tributarias siempre que éstas se refieran a la adquisición o consumo de servicios. Conforme a estas limitaciones, un País miembro no podría implementar medidas para negar un beneficio tributario (por ejemplo, la deducción de gastos médicos o de intereses sobre préstamos hipotecarios) con respecto a servicios adquiridos de otro País miembro, si tales beneficios existen con respecto a servicios adquiridos de prestadores residentes en el País. Estas limitaciones no impiden, como tampoco lo impiden los convenios para evitar la doble imposición, el gravar a los prestadores de servicios del otro País.

Igualmente, dentro del marco de otros convenios celebrados por México, los artículos 1102 y 1103, «Inversión - Trato nacional y Trato de nación más favorecida», 1203 «Trato de nación más favorecida»; y 1406, «Trato de nación más favorecida», se aplicarán a todas las medidas tributarias, distintas a las relativas a la renta, ganancias de capital o capital gravable de las empresas, así como a los impuestos sobre el patrimonio, sucesiones, donaciones, transferencias por encima de generaciones y aquellos impuestos señalados en el párrafo 1 del Anexo 2103.4.

Sin embargo, nada de lo dispuesto en los artículos mencionados en los dos párrafos que preceden se aplicará:

- i. a ninguna obligación de nación mas favorecida respecto a los beneficios otorgados por una Parte en cumplimiento de un convenio tributario;
- ii. a ninguna disposición disconforme de cualquier medida tributaria existente;
- iii. a la continuación o pronta renovación de una disposición disconforme de cualquier medida tributaria existente;
- iv. a una reforma a una disposición disconforme de cualquier medida tributaria existente, en tanto esa reforma no reduzca, al momento de efectuarse, su grado de conformidad con ninguno de esos artículos;
- v. a ninguna medida tributaria nueva, encaminada a asegurar la aplicación y recaudación de impuestos de manera equitativa y efectiva, y que no discrimine arbitrariamente entre personas, bienes o servicios de las Partes, ni anule o menoscabe del mismo modo las ventajas otorgadas de conformidad con esos artículos, en el sentido del Anexo 2004; o
- vi. a las medidas listadas en el párrafo 2 del Anexo 2103.4.

Sujeto a la prelación de los convenios en materia tributaria celebrados por las partes y a los derechos y obligaciones de las Partes de conformidad con los literales a. y b. anteriores, las disposiciones del Artículo 1106 (3), (4) y (5), « Requisitos de desempeño», se aplicarán a las medidas tributarias. Esto significa que, en principio, ninguna de las Partes puede condicionar el otorgamiento de beneficios tributarios relativos a inversiones en su territorio a requisitos de desempeño o a metas de cumplimiento, tales como comprar insumos locales, alcanzar niveles de contenido nacional o satisfacer niveles de exportaciones. Se exceptúan algunos requisitos de desempeño, tales como requisitos de ubicar la producción, prestar un servicio, entrenar trabajadores, construir o ampliar instalaciones o llevar a cabo investigación y desarrollo, dentro del país. También se permite establecer requisitos de contenido nacional o compras locales en relación con incentivos tributarios bajo programas de promoción de exportaciones o de ayuda externa.

Finalmente, en cuanto a medidas expropiatorias, establece el TLCAN que el artículo 1110, « Expropiación y compensación», se aplicará a las medidas tributarias, salvo que ningún inversionista podrá invocar ese artículo como fundamento de una reclamación, hecha en virtud del artículo 1116 ó 1117, cuando se haya determinado de conformidad con este párrafo que la medida no constituye una expropiación. El inversionista turnará el asunto, al momento de hacer la notificación a que se refiere el artículo 1119 «Notificación de la intención de someter la reclamación a arbitraje», a las autoridades competentes señaladas en el Anexo 2103.6,

para que dicha autoridad determine si la medida no constituye una expropiación. Si las autoridades competentes no acuerdan examinar el asunto o si, habiendo acordado examinarlo no convienen en estimar que la medida no constituye una expropiación, dentro de un plazo de seis meses después de que se les haya turnado el asunto, el inversionista podrá someter una reclamación a arbitraje, de conformidad con el artículo 1120 «Sometimientto de la reclamación al arbitraje». En esencia ello significa que las restricciones del TLCAN en materia de nacionalización o expropiación de inversiones de inversionistas de otro País se aplican igualmente a las cuestiones tributarias. El inversionista afectado deberá, sin embargo, agotar el denominado “procedimiento amistoso” o de “autoridad competente” previsto en los tratados en materia tributaria que exista entre los países en cuestión, antes de tener acceso a los procedimientos de arbitramento del propio TLCAN.

### VIII. CONCLUSIÓN

A pesar de que el intercambio de bienes entre los tres países integrantes del TLCAN ya se encuentra casi totalmente desgravado, la atención a las disposiciones arancelarias del Tratado sigue siendo de gran importancia. Los tres países siguen llevando a cabo, y cada vez con más frecuencia y detalle, verificaciones de origen en los territorios de sus contrapartes, para determinar que los bienes que se importan a su territorio con aranceles preferenciales, cumplen con las reglas de origen y demás disposiciones del Tratado. Por ello, los particulares deben prestar especial atención para realizar el análisis de las reglas de origen aplicables a sus productos, antes de emitir un certificado de origen que los ampare y deben cuidar el control y mantenimiento de registros contables y demás documentación que permita acreditar el carácter originario de los bienes que hayan certificado como originarios, en caso de enfrentar una verificación de origen.

El TLCAN sigue representando la principal fuente de intercambio comercial para México y muy posiblemente, lo siga siendo a pesar de los esfuerzos de México por celebrar otros acuerdos comerciales para diversificar nuestras exportaciones. Por ello, el gobierno mexicano se encuentra analizando con sus contrapartes en el TLCAN, la negociación de aspectos del tratado que faciliten su cumplimiento y que optimicen sus resultados. Un ejemplo de lo anterior es la liberalización de las reglas de origen del TLCAN que está siendo negociada por México, Estados Unidos y Canadá a fin de que las reglas de origen reflejen los cambios que se han dado en los procesos productivos a lo largo de los 10 años en que el TLCAN ha estado en vigor. Asimismo, los países Partes del TLCAN están analizando la posibilidad de homologar el arancel de NMF con que los tres países gravan la importación de bienes de terceros países. Este segundo esfuerzo será más difícil de materializar si consideramos que México tiene un nivel de arancel de NMF mucho más elevado que el de sus socios comerciales en el TLCAN.

Estos esfuerzos sin embargo, son únicamente ejemplos de un sinnúmero de acciones que los tres países requieren adoptar para optimizar los resultados del TLCAN. Se requieren acciones específicas para limitar la imposición de restricciones no arancelarias que violen los principios tanto de la OMC como del propio tratado; medidas que optimicen el transporte transfronterizo de bienes entre los tres países –tema que sigue sin solución a pesar de haber sido “resuelto” a favor de México por parte de un pánel establecido conforme al tratado–; armonización de estándares en la imposición y comprobación de cumplimiento de barreras técnicas al comercio (como las normas oficiales, comentadas anteriormente) y por supuesto, el tema más escabroso en la relación México-Estados Unidos, la flexibilización en el movimiento de personas entre los tres países.

**IMPACTOS TRIBUTARIOS Y ADUANEROS DEL TLC  
COLOMBIA - ESTADOS UNIDOS:  
CONSIDERACIONES JURÍDICAS<sup>1</sup>**

**Doctores: Julio Roberto Piza Rodríguez  
Andrea Malagón Medina  
Olga Lucía González P. y  
Nidia M. Barreto Cruz**

*Sumario. I. Introducción. II. Consideraciones preliminares. III. Impactos Tributarios del TLC Colombia – Estados Unidos. A. Acceso a Mercados. B. Comercio Transfronterizo de Servicios. C. Inversión Extranjera. D. Armonización y Convenios para Evitar la Doble Tributación. IV. Impactos Aduaneros del TLC Colombia – Estados Unidos. A. Normas sobre aplicabilidad de los regímenes aduaneros. B. Normas para la transparencia y el control institucional de las operaciones. V. Conclusiones. VI. Bibliografía.*

**I. INTRODUCCIÓN.** Desde comienzos del año 2004 el gobierno colombiano se encuentra negociando con los Estados Unidos de América un Tratado de Libre Comercio, junto con algunos países pertenecientes a la Comunidad Andina de Naciones - CAN (en adelante TLC), que proyecta firmarse en los próximos meses.<sup>2</sup> El mencionado Tratado haría parte de los denominados acuerdos internacionales de <última generación>, en tanto regularía temas que trascienden los aspectos netamente comerciales o de liberalización recíproca de los mercados, abar-

---

<sup>1</sup> El presente documento fue elaborado por JULIO ROBERTO PIZA R., ANDREA MALAGÓN, OLGA LUCÍA GONZÁLEZ P. Y NIDIA M. BARRETO CRUZ, miembros del grupo de investigación en Derecho Aduanero y Comercio Exterior del Departamento de Derecho Fiscal y el Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia para su publicación por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

<sup>2</sup> La primera Ronda de Negociación se surtió los días 18 y 19 de mayo de 2004, en la ciudad de Cartagena, (Colombia), y a la fecha de elaboración de éste escrito se prepara la Décima Ronda a celebrarse los días 6 a 10 de junio en Guayaquil (Ecuador), estimándose que se efectuará una última Ronda en Washington (Estados Unidos), en una fecha por definir. En las negociaciones participan además de Colombia los países andinos de Ecuador y Perú, estando Bolivia únicamente como observador internacional.

cando asuntos como servicios, inversión, medio ambiente, entre otros, con las correlativas consecuencias para las jurisdicciones y ordenamientos internos involucrados.<sup>3</sup>

En estricto sentido, el TLC no es más que el instrumento jurídico para constituir una <zona de libre comercio>, que se sumará a esquemas similares de integración en los que participa Colombia actualmente, como es el caso de la CAN, Grupo de los Tres – G3, el Acuerdo CAN – Mercado Común del Sur - MERCOSUR y el Acuerdo de Complementación con Chile – ACE 24. Se pueden señalar como antecedentes del TLC en discusión, el proyecto del Acuerdo de Libre Comercio de las Américas – ALCA, el Acuerdo de Preferencias Arancelarias – ATPA y el Acuerdo de Preferencias Arancelarias Andinas y Erradicación de Drogas – ATPDEA.

Como razones de la actual negociación el gobierno aduce la necesidad del otorgamiento a los exportadores colombianos de mayor certeza jurídica sobre la regulación del acceso al mercado estadounidense, el inminente vencimiento del ATPDEA –concesión unilateral sin garantías hacia futuro a vencerse en el 2006-, el aumento en la tasa de crecimiento económico, el comercio exterior, la producción y la inversión extranjera, generación de empleo, diversificación del comercio exterior, mayor competitividad de las empresas colombianas, modernización institucional y mejor preparación de Colombia para enfrentar esquemas de integración regional, equiparación en las condiciones de competencia del país frente a otros Estados que tienen acuerdos similares con Estados Unidos y la consideración económica de Estados Unidos como el principal socio comercial de nuestro país, como se verá seguidamente.<sup>4</sup>

Si bien para algunos la liberación comercial que fomentan Tratados como el que se encuentra en proceso de negociación gubernamental, mejora la eficiencia económica y acelera el desarrollo, como quiera que exige a los países, y más allá, a los sectores productivos nacionales, mayor competitividad, es evidente que también produce de forma simultánea la pérdida de ingresos públicos - disminución del recaudo por concepto de aranceles, como una prerrogativa o concesión propia - ,

<sup>3</sup> En efecto, temas de negociación son Acceso a Mercados, Medidas Sanitarias y Fitosanitarias, Procedimientos Aduaneros, Servicios, Servicios Financieros, Contratos de Distribución, Telecomunicaciones, Comercio Electrónico, Inversión, Propiedad Intelectual, Política de Competencia, Compras del Estado, Barreras Técnicas al Comercio, Salvaguardias, Solución de Controversias, Transparencia, Asuntos Institucionales, Asuntos Laborales, Asuntos Ambientales y Cooperación.

<sup>4</sup> IBARRA PARDO, GABRIEL. <El TLC, aspectos jurídicos generales> en AA.VV. Aproximación jurídica al Tratado de Libre Comercio. Universidad del Rosario y Cámara de Comercio de Bogotá. Bogotá, 2005. Págs. 40 – 41. En igual sentido, MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO. <Las 100 preguntas del TLC>. Bogotá D.C., 2004. Págs. 13 – 14. [www.mincomercio.gov.co](http://www.mincomercio.gov.co)

en contraste con los requerimientos progresivos de recursos para el financiamiento de la infraestructura y las instituciones, que se derivan de la asunción de compromisos directos o indirectos por parte de las partes contratantes, a través de las cláusulas generales y específicas de los mismos.<sup>5</sup>

Así las cosas, el presente trabajo pretende realizar una aproximación jurídica a las posibles consecuencias en materia tributaria y aduanera de la firma del Tratado de Libre Comercio Colombia – Estados Unidos, con base en el texto del Tratado de Libre Comercio Chile – Estados Unidos firmado el 6 de julio de 2003 (en adelante TLC- Chile), así como en la asistencia a las Sesiones Informativas de los Resultados de las Rondas de Negociaciones convocadas periódicamente por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (en lo sucesivo Sesiones Informativas), en tanto el documento del Tratado en negociación tiene carácter reservado.

**II. CONSIDERACIONES PRELIMINARES.** Según cifras oficiales, Estados Unidos es el principal socio comercial e inversionista extranjero en Colombia debido a que, de un lado, es el primer destinatario de las exportaciones colombianas y de otro, es el principal proveedor de las importaciones de nuestro país, así como de las inversiones en empresas ubicadas en el mismo. Por su parte, el recaudo actual de tributos al comercio exterior colombiano, aunque representa un porcentaje reducido respecto del recaudo de los tributos internos, implica un ingreso significativo para la administración pública que se verá afectada por la suscripción del convenio.

Actualmente las exportaciones colombianas a Estados Unidos representan el 39.5% Valor FOB USD del total de las mismas, por encima de Venezuela, Ecuador, Perú y México, destacándose el comercio de productos agrícolas, textiles, manufacturas y productos químicos, que se han traducido en una balanza comercial positiva durante los últimos años.<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> Al respecto, CARVAJAL C., LUIS B. <TLC: La urgente agenda interna> en Revista de Economía Colombiana, Número 306. Contraloría General de la República de Colombia. Bogotá D.C., 2002. Pág. 24: La Agenda Interna de Colombia, demandará inversiones en, promoción del desarrollo tecnológico, y del talento humano, fortalecimiento de fondos parafiscales agropecuarios para una mayor acción investigativa y de transferencia tecnológica, mejoramiento de la infraestructura de transporte y telecomunicaciones, creación de la red ambiental nacional, fortalecimiento de líneas de financiamiento para las Pymes y dotación de equipos a los centros aduaneros, entre otros aspectos.

<sup>6</sup> Cfr. por todos, MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO, [www.mincomercio.gov.co](http://www.mincomercio.gov.co), DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co), y DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE PLANEACIÓN NACIONAL, [www.dnp.gov.co](http://www.dnp.gov.co), mayo de 2005. Resulta cualitativamente importante anotar que frente a la condición de Estados Unidos como el principal socio comercial colombiano, Colombia ocupa el puesto número cuarenta en valor FOB USD respecto a dicho país.

Colombia y los demás países de la región andina mantienen estrechas relaciones comerciales con Estados Unidos, que son fortalecidas mediante los esquemas o acuerdos de integración. En efecto, el ATPA, vale recordar, el Acuerdo sobre Preferencias Arancelarias suscrito entre la CAN y Estados Unidos, es muestra de ello, al tratarse de un acuerdo intergubernamental cuyo objetivo principal es la estimulación del comercio entre los mencionados Estados con el fin de reemplazar la producción y tráfico de drogas, con una vigencia hasta el 2006, bajo la denominación de ATPDEA.<sup>7</sup>

Sin embargo, los efectos económicos del ATPDEA no son equiparables con los que podría llegar a producir la firma del TLC, puesto que éste primer tipo de preferencias son concedidas por Estados Unidos de manera <unilateral>, lo que implica que no hay estabilidad en el otorgamiento de las mismas y no demanda de los países andinos una liberación del comercio a cambio, como sí sucede con un <acuerdo bilateral>, como sería el Tratado en negociación, en donde los compromisos entre las partes son similares y recíprocos.

Por otra parte, la entrada en vigencia del TLC sin duda beneficiará a las exportaciones de Estados Unidos hacia nuestro país por la reducción arancelaria que le otorgará Colombia, aunado a que dicho país cuenta actualmente con una mayor y más apta infraestructura, y con sectores y productos más competitivos, sin perjuicio de los mecanismos de protección (v.gr. barreras pararancelarias, subsidios) otorgados tradicionalmente a sus productos.<sup>8</sup>

Ahora bien, en el caso de las importaciones, Estados Unidos es el principal proveedor de Colombia. Las importaciones provenientes de Estados Unidos en la actualidad representan el 30,4% en valor CIF y el 38,9% en peso neto del total de las importaciones efectuadas de enero a marzo de 2.005, seguidas por las importaciones con origen en Venezuela, Brasil, China, México y Alemania, destacándose la importación de productos metálicos, maquinaria y equipo, productos químicos y el sector de agricultura y caza.<sup>9</sup>

Así mismo, Estados Unidos es el mayor inversionista extranjero en Colombia, puesto que representa un 44% de la inversión extranjera total. Al igual que en el caso del

<sup>7</sup> Sin embargo, cabe destacar que los beneficios establecidos por el ATPDEA, han sido poco utilizados por los exportadores colombianos, si se tiene en cuenta que los productos cobijados por dichas preferencias tan sólo representan el 20% del total exportado a Estados Unidos. MARTÍN, CLARA P. <El impacto económico de un eventual acuerdo parcial de libre comercio entre Colombia y Estados Unidos.> Tesis de grado de Maestría en Economía, Universidad de Los Andes, 2002.

<sup>8</sup> FAZIO, HUGO. <TLC. El amarre del modelo>. LOM Ediciones, Santiago (Chile), 2004. Página 76 y ss.

<sup>9</sup> DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE PLANEACIÓN NACIONAL – DNP. <Efectos de un acuerdo bilateral de libre comercio con Estados Unidos. Dirección de Estudios Económicos y Dirección de Desarrollo Empresarial, en Serie Archivos de Economía, No. 229. Bogotá D.C. 2003, [www.dnp.gov.co](http://www.dnp.gov.co).



comercio exterior de bienes, se esperaría que con la firma del TLC las inversiones extranjeras aumentarían, en razón de las preferencias establecidas para los productos y servicios originarios de Colombia, si bien el cálculo sobre el crecimiento esperado de la misma en los próximos años es difícil. En efecto, resulta difícil determinar los montos hacia futuro de la inversión estadounidense en el país, teniendo en cuenta que la actitud de los inversionistas, aunque sea auspiciada por normas claras y favorables que surgirían del TLC, responde a factores más complejos, como el valor de las materias primas y la mano de obra, que afectan las decisiones de localización de la inversión.

Como se anotaba inicialmente, los ingresos por la tributación del comercio exterior colombiano, representan un porcentaje poco significativo desde el punto de vista de la totalidad del recaudo nacional; de hecho, en el año 2004 los tributos externos (aranceles e IVA sobre las importaciones) representaron el 20,19% del total del recaudo, del cual el 6,37% correspondieron a aranceles, previéndose una reducción en estos porcentajes de manera progresiva, de llegar a firmarse el TLC.<sup>10</sup> Aunque es difícil estimar cuál será el comportamiento y la cuantía del recaudo por tales tributos con posterioridad a la firma del TLC, si se tiene en cuenta que la desgravación arancelaria y el tiempo en el cual va a ser llevada a cabo no será uniforme para cada producto, es claro que habrá una disminución.

Al respecto, se puede advertir que analizando las experiencias de Chile y México, y comparándolas con el caso colombiano, el gobierno nacional ha estimado que la pérdida en el corto plazo (dos primeros años) que sufrirían los ingresos corrientes de la nación por concepto de aranceles a las importaciones, como consecuencia de la entrada en vigencia del TLC será de US D\$590 millones anuales, lo que se traduce en la pérdida de un 1% del PIB, cifra por lo demás importante, si se tiene en cuenta que corresponde a la mitad de una de las últimas reformas tributarias, según lo informado por el gobierno.<sup>11</sup>

<sup>10</sup> El Estado colombiano recibió en el año 2.004 un total de COP\$37.305.586 por concepto de tributos, de los cuales COP\$29.751.849 correspondieron a impuestos internos y COP\$7.553.737 a tributos externos. Ver DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co), mayo de 2005.

<sup>11</sup> DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE PLANEACIÓN NACIONAL – DNP. <Efectos de un acuerdo bilateral de libre comercio con Estados Unidos. Dirección de Estudios Económicos y Dirección de Desarrollo Empresarial, en Serie Archivos de Economía, No. 229. Bogotá D.C. 2003, [www.dnp.gov.co](http://www.dnp.gov.co). Cfr. en este punto a, NARANJO GALVES, RODRIGO, ALDANA ARÉVALO, DAVID Y PEÑA GONZÁLEZ, EDILBERTO. <Efectos del TLC en materia fiscal> en AA.VV. Aproximación jurídica al Tratado de Libre Comercio. Universidad del Rosario y Cámara de Comercio de Bogotá. Bogotá, 2005. Pág. 710. “La pérdida por ingresos tributarios sería menos significativa si el país contara con unas finanzas públicas en equilibrio. Sin embargo, éste no es el caso, Colombia presenta una vulnerabilidad fiscal grande, hay preocupación por el nivel tan alto de deuda pública (representa aproximadamente el 51% del PIB) y el déficit ha sumado el problema del agotamiento de las reservas del seguro social.”

En cualquier evento, es claro que frente al efecto neto de la disminución de ingresos tributarios, un Tratado como el que se encuentra en negociación, estimará paralelamente una mayor generación de impuestos internos, cuyo cálculo en todo caso, aún no se ha efectuado por el gobierno colombiano; en otros términos, podría pensarse en que la captación de mayores recursos por concepto de Impuesto sobre las Ventas - IVA e impuestos directos como el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Patrimonio con ocasión del mayor número de transacciones internas y el aumento en la inversión extranjera que irían aparejadas a la vigencia del TLC, compensaría el menor recaudo por aranceles.

En síntesis, la suscripción del TLC, tendría unos efectos directos e indirectos en materia fiscal, siendo los primeros la disminución en el recaudo de aranceles, y los segundos, los posibles incrementos en recaudo de Renta, IVA y Patrimonio – como consecuencia del mayor crecimiento económico -, un potencial aumento de las tarifas positivas actuales, así como el costo de las medidas compensatorias y de las reformas que deban adoptarse para hacer efectivo el Tratado.<sup>12</sup>

**III. IMPACTOS TRIBUTARIOS DEL TLC COLOMBIA – ESTADOS UNIDOS.** Teniendo como referencia el TLC - Chile, propuesto por el gobierno de Estados Unidos como punto de partida para las negociaciones con los países andinos, al igual que las Sesiones Informativas, se estima que las cláusulas del TLC no preverán su aplicación directa en el ámbito tributario, salvo en lo que tiene que ver con Acceso a Mercados, Inversión y Comercio Transfronterizo de Servicios, que exigen la aplicación de los principios de <Trato Nacional> y < Nación Más Favorecida>. Así mismo, se proyecta que las disposiciones del TLC, por norma expresa, no afectarán los derechos y obligaciones de las partes, que se deriven de convenios o tratados de naturaleza tributaria, y que las mismas estimulen o apoyen el proceso de armonización tributaria.

En efecto, en el Capítulo Veintitrés del TLC - Chile relativo a las <Excepciones> se establece expresamente que ninguna disposición del mismo se aplicará a medidas tributarias, exceptuando los casos previstos en el artículo 23.3. Esta inaplicabilidad directa o general del Tratado respecto de los asuntos fiscales, es comprensible en términos del derecho tributario internacional, si se parte de la idea de que la competencia impositiva ha sido considerada como atributo propio de la soberanía de los Estados -potestad originaria del legislativo-, siendo inadmisibles su limitación permanente mediante acuerdos internacionales o en virtud de la injerencia de otros poderes diferentes al del Estado de que se trate.<sup>13</sup> No obstante,

<sup>12</sup> NARANJO GALVES, RODRIGO, ALDANA ARÉVALO, DAVID Y PEÑA GONZÁLEZ, EDILBERTO. Ob cit. Pág. 710.

<sup>13</sup> RAMÍREZ BAQUERO, CAMILO. <La tributación frente al Tratado de Libre Comercio> en AA.VV. Aproximación jurídica al Tratado de Libre Comercio. Universidad del Rosario y Cámara de Comercio de Bogotá. Bogotá, 2005. Pág. 597.

grande ha sido la polémica que ha despertado el hecho de que debido al federalismo estadounidense, los gobiernos de cada Estado puedan adoptar voluntariamente los compromisos contenidos en el texto del TLC, por oposición a la situación colombiana en la que una vez suscrito y ratificado el Tratado, las Entidades Territoriales verían limitada su potestad tributaria y su autonomía fiscal.

Tal como se verificará seguidamente, es dable afirmar que las disposiciones del TLC aplicarían de manera indirecta para efectos tributarios únicamente en los casos referidos, vía aplicación directa de los principios de <Trato Nacional> y <Nación Más Favorecida>. Cabe en tal sentido recordar previamente que jurídicamente los denominados principios de Trato Nacional y Nación Más Favorecida son principios básicos del derecho internacional público presentes en los mencionados tratados, que por lo demás, son de obligatoria aplicación por los Estados.

El primero de ellos, esto es, el principio de Trato Nacional, supone que la legislación interna de cada país no deberá contener disposiciones tendientes a favorecer a los nacionales respecto de los extranjeros o, en otros términos, exige un trato igual tanto para nacionales como para extranjeros, siendo en el caso colombiano un principio de rango constitucional. Por su parte, el principio de Nación Más favorecida, en comparación, no involucra a nacionales y a extranjeros sino a países con los cuales los Estados firmantes hayan establecido tratamientos especiales. Según este principio, todos los beneficios de que sea objeto un tercer Estado serán extendidos automáticamente al que hace parte del Tratado.

De cualquier manera, es evidente que las disposiciones incorporadas en el TLC que afecten la materia tributaria, mediante la aplicación de cualquiera de estos principios de derecho internacional, no podrán contrariar la potestad impositiva del Congreso de la República de Colombia, así como tampoco los principios constitucionales de la tributación- equidad, eficiencia, no retroactividad y progresividad-, so pretexto de asegurar la liberación del comercio entre los países. Igualmente, el contenido de las previsiones del Tratado no podrán contrariar lo dispuesto en convenios internacionales referidos a la materia tributaria, siempre que se establece la primacía de estos últimos sobre los primeros, y de fondo, se reconoce la potestad impositiva de cada Estado.

Si bien es cierto que en virtud del artículo 23.3 del TLC Chile - que establece que el Tratado no se aplica a temas tributarios, como quiera que es del arbitrio de cada uno de los Estados partes la regulación interna-, por aplicación de los principios de Trato Nacional y Nación Más Favorecida, los tratados de libre comercio, como el que actualmente negocia Colombia, tienen implicaciones tributarias respecto de temas puntuales como son el Acceso a Mercados, Inversión, y Comercio Transfronterizo de Servicios, de conformidad con los aspectos descritos a continuación.

Con todo, es preciso anotar que esta cuestión de la aplicación del principio de la Nación Más Favorecida a la materia tributaria, tendrá no sólo alcances en relación

con la actual negociación de la liberalización bilateral del comercio con Estados Unidos, sino que en últimas trascenderá respecto a otros esquemas de integración en los que participa Colombia, en los que se exija la extensión de los beneficios otorgados, incluyendo los tributarios, a terceros estados, de manera que el impacto de las disposiciones contenidas en tales acuerdos deberá ser analizado en otra instancia caso por caso.<sup>14</sup>

**A. ACCESO A MERCADOS.** Siempre que el objetivo principal de un tratado de libre comercio es la liberalización del comercio entre los países que lo firman a través de la eliminación recíproca de los obstáculos a la entrada de sus productos y servicios originarios, dentro de la mesa de Acceso a Mercados del TLC, actualmente se negocia el levantamiento de las barreras arancelarias, efecto para el cual, se clasifican previamente los bienes en grupos diferentes dependiendo del lapso del tiempo en el cual se pretenda eliminar el gravamen arancelario a la importación.

Así, en la negociación del TLC – Chile, se consagró una zona de libre comercio, en la cual todos los productos tendrían un arancel del 0%, a reducir hasta dentro de los doce años siguientes, salvo algunos productos sensibles que se desgravarían en un lapso superior, y se consagró una cláusula de seguridad respecto de las condiciones de acceso al mercado estadounidense de las exportaciones chilenas, referida a los aranceles.<sup>15</sup> Esta negociación de los aranceles en los tratados de libre comercio, cabe señalar que se encuentra en concordancia con lo dispuesto en el Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio – GATT de 1994, como compromiso internacional de los estados miembros de la Organización Mundial del Comercio – OMC.

De conformidad con las Sesiones Informativas, en el TLC se negocian cuatro grupos de productos a desgravar, denominados <canastas>, según si la liberación o desgravación será inmediata (Canasta A), igual a cinco (Canasta B), diez (Canasta C) y de más de diez años ( Canasta C\*), a partir de unas <listas de solicitudes> efectuadas por el gobierno colombiano, incluyéndose parte de los productos que hacen parte del ATPDEA, y siendo la desgravación a mayor plazo en función de la

<sup>14</sup> V. gr. Acuerdos con CARICOM, ALADI y países centroamericanos.

<sup>15</sup> Al respecto, ÁLVAREZ ALZATE, JOSÉ MANUEL. ALCA y TLC con Estados Unidos: La agenda de negociación, sus costos y beneficios frente a los intereses nacionales. Editorial Publicaciones Universidad Externado de Colombia. Bogotá D.C., 2004. Pág. 228: “En ese contexto y tomando como base el TLC – Chile, en lo referente a acceso de bienes industriales, el acuerdo logró una notable desgravación (más del 85% del comercio bilateral de productos industriales y para el consumo quedarán liberados de aranceles de manera inmediata a partir del 1 de enero de 2004).

sensibilidad de los productos.<sup>16</sup> Genera particular inquietud en el país, sin embargo, la petición del gobierno de Estados Unidos de desgravar la importación de bienes de capital, bienes remanufacturados y mercancías usadas, entre otros, en la medida en que podría afectarse la producción nacional.

Así mismo, si bien actualmente la mayor parte de las exportaciones que se efectúan desde el territorio aduanero colombiano, no generan el pago de tributos al comercio exterior, dentro de la mesa de Acceso a Mercados se discute la supresión de los gravámenes a la exportación aún vigentes- como sería el caso, por ejemplo, de la contribución cafetera-, y en general se prevén disposiciones que ayuden a otorgar mayor certeza jurídica sobre el acceso a los mercados.

En todo caso, la Cláusula de Excepción contenida en el Capítulo Veintitrés del TLC – Chile, por remisión incorpora la aplicación en el mismo grado que el Tratado del artículo III del GATT de 1994, el cual restringe la facultad de los Estados partes para gravar los productos importados con impuestos en cuantía superior a los que se exigen respecto de los productos nacionales similares, o de imponer gravámenes sobre la importación que tiendan a proteger la producción nacional; y limita la potestad de imponer tributos sobre las exportaciones que se efectúen al territorio de la otra parte. De forma que Colombia por aplicación del principio de Trato Nacional y siguiendo lo dispuesto en el GATT de 1994, deberá otorgar el mismo trato impositivo a las importaciones provenientes de Estados Unidos, frente a la producción nacional, así como frente a las exportaciones con destino a dicho país.

Adicionalmente en la mesa de Acceso a Mercados, de conformidad con el texto del TLC- Chile, el gobierno colombiano deberá negociar con Estados Unidos no sólo la eliminación de las barreras arancelarias, sino también la eliminación de los obstáculos y barreras de acceso al comercio bilateral, particularmente las referidas a medidas sanitarias y fitosanitarias, sistema andino de franja de precios, aranceles específicos, obstáculos técnicos, derechos antidumping y compensatorios, y en general cualquier requisito que se exija con la finalidad de restringir la efectiva libre circulación de las mercancías, de acuerdo con los com-

---

<sup>16</sup> Cfr. en tal sentido, IBARRA, MARÍA CECILIA. <Aranceles en el TLC> en AA.VV. Aproximación jurídica al Tratado de Libre Comercio. Universidad del Rosario y Cámara de Comercio de Bogotá. Bogotá, 2005. Pág. 108. *“El total de las solicitudes entre sector privado y Gobierno consta de 3.976 subpartidas arancelarias de la nomenclatura de Estados Unidos, lo que representa el 38% del universo arancelario en ese país. - De otra parte, de los 5.179 ítem arancelarios que forman parte del ATPDEA, las solicitudes incluyen 2.639 subpartidas, de las cuales 468 pertenecen al ámbito agrícola y 2.171 de los bienes industriales.”*

promisos adquiridos por los estados partes en el marco de la OMC, y según lo dispuesto en el GATT de 1994.<sup>17</sup>

**B. COMERCIO TRANSFRONTERIZO DE SERVICIOS.** Como quiera que el comercio transfronterizo es la prestación de un servicio por empresas no establecidas en el país, a través de la contratación por parte de un nacional del servicio prestado por la empresa ubicada en el otro Estado parte o del ofrecimiento de los servicios a residentes del país, este tema también repercute en el ámbito tributario, y es regulado por los tratados de libre comercio. De allí que Colombia, si se firma el TLC con el gobierno de Estados Unidos, y se consigna en el mismo igual previsión que en el TLC – Chile, asumiría la obligación de otorgar el mismo tratamiento a los prestadores de servicios extranjeros que a los nacionales, y la extensión de beneficios tributarios otorgados a terceros Estados, en concordancia con lo dispuesto en el Acuerdo General sobre Servicios – GATS.

En efecto, el GATS - instrumento internacional de la OMC-, estableció las reglas generales para el comercio mundial de servicios con el objetivo principal de reducir las barreras y propuso los principios que deben seguir las negociaciones de un tratado de libre comercio, de forma que los Estados partes aseguren la protección de los prestadores de servicios extranjeros en pro de la liberación del comercio internacional, tal como se prevé en el TLC – Chile.

Puede advertirse en términos generales que esta cuestión de la prestación de servicios transfronterizos según la redacción del Tratado, plantearía problemas similares a la Inversión Extranjera – como se verá en el siguiente ítem-, en lo que a materia impositiva se refiere, en la medida en que restringen la potestad de los Estados partes para imponer gravámenes a los proveedores o prestadores de servicios extranjeros en condiciones más gravosas que a los nacionales. De esa manera, la Cláusula de Excepción del TLC – Chile establece que la imposición sobre la renta, ganancias de capital o sobre el capital susceptible de gravamen de sociedades, respecto a la adquisición o empleo de servicios transnacionales, y proveedores de servicios financieros transnacionales de la otra parte, deberá otorgar el mismo trato dado a los nacionales en circunstancias similares.

---

<sup>17</sup> No obstante, de conformidad con las facultades otorgadas al presidente de los Estados Unidos, frente a la negociación con Colombia del TLC, el mismo no se encuentra facultado para realizar un acuerdo internacional respecto de los derechos antidumping y compensatorios, siempre que se trata de instrumentos de la política comercial de ese país, no negociables. Así mismo, por motivos de <soberanía> e <interés nacional>, el gobierno de Estados Unidos no se encuentra facultado para negociar los cuestionados subsidios y ayudas otorgadas a su sector agrícola.

En consecuencia, en virtud del TLC, Colombia asumiría en definitiva el compromiso de no restringir, bien mediante impuestos o medidas administrativas, las transferencias de capital, limitándose en últimas el empleo de medidas para abordar problemas relacionados con la salida de capitales, como sería la regulación sobre el tipo de cambio o la reinversión de utilidades como condición para acceder a beneficios fiscales, al tiempo en que en el mismo Tratado eventualmente se reconocería su derecho a exigir la prestación de los servicios en el territorio nacional, para efectos del reconocimiento de ventajas tributarias a los extranjeros.

La problemática jurídica que conllevaría la inclusión en el TLC de previsiones de esta índole, serían las relacionadas con el análisis de la entidad o capacidad de las medidas restrictivas que adoptase el país para afectar el libre comercio transfronterizo, en tanto que podrían ser controvertibles por los prestadores y/o receptores de servicios y los Estados mismos, la legitimación mediante un tratado internacional de la jurisdicción de árbitros internacionales para resolver conflictos con connotaciones tributarias, y aquellas que planteen la práctica comercial.

En éste último punto, la problemática misma de la determinación con rigor de la <territorialidad> o del lugar en que se prestan los servicios gravados por las partes, propia de la globalización de la economía frente a las disposiciones internas de los países que establecen los gravámenes a la renta y/o el consumo siguiendo diversos criterios de tributación, en función de sus intereses de mayor recaudación o de estímulo a la inversión, sin duda supondrá controversias en casos de doble tributación que deberán ser previstas por los Estados, a través de la suscripción de convenios de doble tributación como se verá posteriormente, al igual que la exigencia de una vigencia de hecho de mecanismos de cooperación informativa entre los gobiernos que se refiera a estos aspectos.

**C. INVERSIÓN EXTRANJERA.** De llegar a firmarse el TLC en los mismos términos que el TLC–Chile, para los Estados partes conllevaría en lo sucesivo el compromiso internacional de la equiparación efectiva en el tratamiento de los extranjeros en relación con los nacionales de ambos países, y la extensión de beneficios tributarios otorgados por los mismos a terceros Estados. Igualmente, firmado el TLC según lo dispuesto en el TLC–Chile, la inversión extranjera estaría protegida contra cualquier medida que considerase expropiatoria por el otro estado, pudiéndose exigir una compensación en función de la pérdida que dejaren de obtener los respectivos inversionistas.

Usualmente en un tratado de libre comercio se establecen normas encaminadas a levantar los obstáculos injustificados que los Estados partes tengan para el establecimiento de la inversión extranjera y, a proteger a los inversionistas con el fin de que reciban el mismo trato respecto de los inversores de dicho país mediante los

principios de Trato Nacional y la Nación Más Favorecida. Así, con el fin de garantizar el cumplimiento de los mencionados principios, el TLC–Chile establece una serie de instrumentos tanto en cabeza de los Estados como de los inversionistas, como herramientas que en ocasiones obligan a los primeros a cambiar su ordenamiento jurídico interno, en lo que a materia de impuestos se refiere.

Colombia en este punto se vería compelida a dar un trato nacional igualitario a los inversionistas estadounidenses, suprimiendo cualquier gravamen, medida o instrumento legal o administrativo que haga más gravosa sus inversiones en el país. En definitiva el TLC exigiría que la imposición sobre la renta, ganancias de capital o sobre el capital susceptible de gravamen de sociedades, que realicen los inversionistas, instituciones financieras o inversionistas estadounidenses en instituciones financieras en Colombia, deba otorgarle el mismo trato que a los nacionales colombianos en la misma situación.

De allí que pueda llegar a cuestionarse jurídicamente con la firma del TLC, y hacia futuro la compatibilidad de los impuestos o beneficios que se establezcan legalmente a favor de los nacionales colombianos, y que se impongan o no se extiendan según el caso a los extranjeros, frente a las disposiciones y principios del Tratado. Un ejemplo claro de un gravamen colombiano que generaría discusión respecto del principio de Trato Nacional, sería el impuesto complementario de remesas que grava las utilidades que se giren al exterior, al igual que la limitación en cuanto a costos o deducciones por expensas en el exterior, que actualmente se encuentran vigentes. Por su parte, tratándose del principio de Nación Más Favorecida, Colombia debería hacer extensible a los demás Estados partes del TLC, beneficios tributarios concedidos mediante convenios a otros países, como sería el caso del beneficio que se otorgaría respecto del impuesto de remesas - siempre que llegase a ser aprobado por el Congreso de la República - el Convenio de Doble Tributación con España suscrito recientemente por el país.

Con todo, la Cláusula de Excepción del TLC conllevaría a que frente a los tributos sobre la inversión extranjera que se juzgasen <expropiatorios > por las autoridades de la otra parte, pueda solicitarse una compensación con posterioridad a un proceso arbitral internacional. En efecto, el texto del TLC–Chile introduce un nuevo tipo de expropiación denominada <indirecta>, como todas aquellas medidas adoptadas por la legislación interna de cada uno de los Estados partes que traigan como consecuencia un menoscabo al patrimonio del inversionista.

Aunque el término expropiación, en principio, hace referencia a la transferencia de la propiedad privada al Estado, la otra connotación del mismo abarca cualquier medida susceptible de alterar el pleno gozo de la propiedad privada o de la inversión. En consecuencia, las empresas inversionistas estadounidenses en Colom-



bia podrían tener el derecho a demandar compensaciones al gobierno colombiano sobre la base de las expectativas que tengan de ganancia o pérdida. Sobre este punto nacería el primer conflicto que el articulado del TLC–Chile en general presenta, puesto que la definición de medida expropiatoria es tan amplia que se podría llegar eventualmente a considerar el establecimiento de nuevos impuestos como una expropiación indirecta, como quiera que esta se edifica sobre la base de las expectativas de ganancias que los inversionistas tengan.

Adicionalmente, la protección de la inversión extranjera vía principio del Trato Nacional y de la prohibición de las medidas expropiatorias, aunque en teoría supondría el establecimiento formal de garantías para los inversionistas extranjeros contra la expropiación indirecta, en la práctica podría generar discusiones en torno a los principios de igualdad o equidad entre nacionales y extranjeros, si de las mismas no son beneficiarios los inversionistas nacionales.

Bajo este esquema, si durante la vigencia del TLC, el gobierno colombiano decidiera modificar, mediante una reforma tributaria, por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta aumentando su base gravable o su tarifa, o si mediante una ley, reglamento o sentencia judicial en general se afectase directa o indirectamente el valor de una inversión extranjera en el país, Colombia tendría la obligación de indemnizar o compensar a los inversionistas estadounidenses por las pérdidas de las ganancias esperadas que podrían experimentar como consecuencia de la reforma, norma o sentencia, garantía que no tendrían eventualmente los inversionistas nacionales en el mismo evento.

Como límite al juicio de la medida expropiatoria, es preciso anotar que de conformidad con las Sesiones Informativas, dentro de los Anexos propuestos al TLC, se plantean una serie de criterios que los árbitros deben tener en cuenta para efectos de establecer cuando una medida estatal puede llegar a ser considerada como tal, como serían: (a) El carácter de la medida, evaluándose cuál era la intención del Estado respectivo al adoptarla; (b) El grado de afectación del inversionista; y (c) Las expectativas del inversionista, analizándose si la medida ha interferido con las expectativas razonables de ganancia o pérdida del inversionista, para lo cual se debería establecer si el inversionista fue diligente al prever las medidas gubernamentales que podrían eventualmente afectarlo.

Sin embargo, es evidente que estos criterios no eliminan la contingencia de la instauración de controversias internacionales derivadas de la expropiación indirecta o regulatoria como consecuencia de las medidas tributarias adoptadas por un Estado, sumado a que hasta el momento, el gobierno colombiano no ha evaluado la relación entre los beneficios que se recibirían por la atracción de la inversión extranjera en contraste con los perjuicios de los cuales sería objeto el país, por la instauración de demandas ante los tribunales internacionales.

En cualquier evento, cabe anotar que en la práctica internacional estos problemas han pretendido ser minimizados mediante la adopción de acuerdos complementarios de inversión o <tratados bilaterales de inversión>, en los que se define con mayor seguridad el término <expropiación indirecta> y se excluye de la misma las acciones gubernamentales encaminadas a la protección del interés público incluyendo la modificación de la normatividad tributaria. De la misma manera, en el contexto internacional los Estados pretenden contrarrestar el mencionado problema de la expropiación indirecta derivada del establecimiento de nuevos tributos, con la adopción de normas que dan la opción al inversionista de realizar <convenios de estabilidad tributaria> con el gobierno, lo que les permite calcular con mayor certeza las posibilidades de ganancia o pérdida en un futuro.<sup>18</sup>

De lo anterior se puede concluir que en virtud de la suscripción del TLC, si sigue lo dispuesto en el TLC – Chile, Colombia asumiría hacia futuro la obligación internacional de otorgar el mismo tratamiento a los inversionistas extranjeros frente a los nacionales, al igual que el compromiso de extender a los mismos los beneficios tributarios otorgados a terceros Estados, siendo protegida la inversión extranjera en el país mediante la consagración del derecho a solicitar compensación ante instancias internacionales en los eventos en que alguna medida se considerase expropiatoria. De manera que, la procedencia de las medidas tributarias adoptadas por el gobierno colombiano dentro del marco del TLC, en los eventos en que se discutiese su naturaleza expropiatoria, estarían sujetas a la interpretación final de un tribunal de arbitramento, que examinaría la vigencia del principio de Trato Nacional a favor de los inversionistas extranjeros, más allá de la consagración en el mismo texto del Tratado, de la exclusión de su aplicabilidad a las medidas tributarias.

**D. ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA Y TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN.** Tal como se anotaba preliminarmente, aunque por principio los acuerdos comerciales – como es el caso del TLC -, usualmente no contemplan la aplicación directa de sus disposiciones a los aspectos tributarios, la cuestión de la armonización de las disposiciones tributarias, explícita o implícitamente, se materializa ex - ante o ex - post, en

---

<sup>18</sup> Vale destacar en tal sentido que Colombia ya ha experimentado este tipo de medidas y dentro de los objetivos de la Agenda Interna encaminada a preparar al Estado frente a los retos del TLC, el gobierno propuso al Congreso de la República un proyecto de ley que proponía la celebración de contratos que garantizaban al inversionista (nacional o extranjero) que se acogiera la estabilidad tributaria en renta, para lo cual debía pagar el 1% del valor de la inversión que realizara cada año, dicho contrato tendría una duración máxima de 20 años prorrogables. Sin embargo, este proyecto fue archivado en la Cámara de Representantes.

la suscripción de convenios o acuerdos que ayuden a subsanar los problemas de la deslocalización de la renta y la doble imposición que le son comunes a la liberalización del comercio, como son los <convenios para evitar la doble tributación> y la incorporación en los ordenamientos internos de normas sobre <precios de transferencia>. Normalmente estos temas son competencia de la rama ejecutiva de los Estados, a través de las administraciones tributarias, quienes propenden por la firma de convenios que atiendan estos fines, sin perjuicio de la preservación de la potestad del legislativo para imponer gravámenes.

Ciertamente, todo proceso de integración, como es el caso de la negociación del TLC, requiere cierto grado de armonización tributaria, puesto que las asimetrías impositivas existentes derivan en la falta de competitividad en los mercados, afectándose la localización de las rentas. En este orden de ideas, es posible afirmar que los impuestos que recaen sobre los bienes y servicios, generan una distorsión en el precio final y afectan la competitividad de los mercados que se intentan integrar, mientras que los tributos directos afectan la localización de las inversiones. Allí radica la importancia de la armonización tributaria, que tiene por fin eliminar las mencionadas asimetrías, a través de la búsqueda de la uniformidad impositiva que recae sobre las mismas materias imponibles con similares circunstancias, o a través de la aplicación de medidas compensatorias que neutralicen las diferencias.

Actualmente, existen dos métodos utilizados unilateralmente por los Estados para tratar de contrarrestar los efectos de la doble tributación internacional, el primero de ellos es la <imputación>, a través de la cual se somete al gravamen a todas las rentas nacionales o extranjeras de la persona y tiene en cuenta los tributos que ha pagado en los Estados donde ha invertido a través de la deducción o resta de la base gravable, no obstante, este método soluciona el problema de la doble tributación internacional parcialmente por cuanto la mencionada reducción tiene algunos límites como el del impuesto que le habría correspondido pagar de haberse realizado la inversión en el Estado de residencia y las reglas de los <precios de transferencia>. En este último punto, es preciso destacar que en el marco de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE, los precios de transferencia han sido precisamente establecidos para prevenir y combatir la deslocalización de la renta imponible, incluyendo los paraísos fiscales, promoviendo que los ingresos obtenidos tributen en el lugar en que se generaron, mediante normas que permitan determinar y ajustar los precios de las operaciones según precios de mercado; y que Colombia, a partir de la vigencia de la Ley 788 de 2002, incorporó en el Estatuto Tributario disposiciones relativas a este tema, siguiendo los lineamientos de la OCDE.

Por su parte, el otro método utilizado unilateralmente por los estados es el denominado <exención> mediante el cual el país de residencia admite que las rentas

obtenidas en el extranjero no sean incluidas dentro de la base gravable del impuesto, siendo utilizado con frecuencia para eliminar la doble tributación de los impuestos indirectos.

Ahora bien, otra de las medidas que son con frecuencia adoptadas con posterioridad o concomitantes a la firma de un tratado de libre comercio con el fin de evitar los mencionados problemas, es la firma de <tratados para evitar la doble tributación> entre los Estados miembros. En estos acuerdos internacionales se pueden acordar mecanismos de compensación tributaria para evitar o contrarrestar el doble gravamen, como las de la reciprocidad, la deducción, la exención y el crédito de impuestos. Igualmente pueden establecerse exoneraciones totales o parciales de impuestos directos o indirectos, aun con base en la simple cooperación internacional.

En el caso colombiano se pueden destacar los tratados internacionales suscritos con Estados Unidos, Argentina, Alemania, Chile, Brasil e Italia sobre temas relacionados con el transporte aéreo y marítimo, con Venezuela sobre regulaciones a la tributación de la inversión estatal y de las empresas de transporte internacional y con la CAN para evitar la doble tributación entre las empresas con inversión multilateral pertenecientes a tales Estados respecto de los impuestos de renta y patrimonio; igualmente se destaca el reciente Convenio para Evitar la Doble Tributación suscrito con España, el 31 de marzo de 2005.

Pese a lo anterior, es preciso recordar que esta clase de convenios o acuerdos en ningún caso podrán limitar, restringir o invadir la potestad tributaria del legislativo colombiano, sino meramente atender los fines de localización de las rentas en las jurisdicciones en que se generen, así como preservar la finalidad de la liberación del comercio entre los Estados partes, si llevan aparejados tratados de libre comercio como en el presente caso. Adicionalmente, deberá tenerse en cuenta que la suscripción de tratados de libre comercio y demás acuerdos internacionales sobre doble tributación, en últimas exigirá en cierta medida la efectiva cooperación entre los Estados sobre la información relativa a las transacciones internacionales de bienes y servicios que se efectúen por los nacionales de los mismos, como sería el caso del Convenio de Cooperación entre Colombia y Estados Unidos que por lo demás, aún no ha sido aprobado por el Congreso de la República.

**IV. IMPACTOS ADUANEROS DEL TLC COLOMBIA – ESTADOS UNIDOS.** Las zonas de libre comercio conformadas entre dos o más Estados o regiones, en virtud de la suscripción de un tratado de libre comercio, constituyen una de las etapas intermedias del proceso de integración económica. Tal como se mencionó preliminarmente, estas zonas se caracterizan fundamentalmente porque los alcances del acuerdo que las regulan, trascienden de las simples reducciones o eliminaciones de las

tasas arancelarias, comprendiendo otros aspectos necesarios para la integración, como el establecimiento de reglas sobre medidas para arancelarias, inversión, propiedad intelectual, procedimientos aduaneros, compras gubernamentales, temas laborales y ambientales, así como la previsión de los principios de Nación Más Favorecida y Trato Nacional, entre otros.

Como etapa intermedia que son las mencionadas zonas, en su instrumento creador, esto es, los tratados de libre comercio, no contemplan la unificación de los niveles arancelarios para las relaciones comerciales con terceros países, ni la unificación legislativa de los países y de las políticas macroeconómicas internas de las partes, las cuales son propias de etapas de mayor profundización de integración, tales como la <unión aduanera> o del <mercado común>. Así, uno de los elementos característicos de un tratado de libre comercio, son las disposiciones tendientes a la coordinación o armonización de los procedimientos y del quehacer de la administración aduanera a efectos de hacer efectivas las medidas adoptadas para el incremento de las transacciones comerciales entre las partes, pues de lo contrario, podría obstaculizarse el tráfico de bienes y mercancías objeto de importaciones y exportaciones, que se espera como resultado de las demás cláusulas del convenio.

Por ello se puede afirmar que el éxito o fracaso de cualquier esquema de integración económica y, en particular de un tratado de libre comercio como el que actualmente negocia Colombia, se supedita necesariamente a dos aspectos: (a) La coordinación o armonización de los procedimientos aduaneros previstos en las regulaciones internas de los estados parte, y (b) a la institucionalidad o debido funcionamiento de los organismos oficiales que intervienen en los trámites de las operaciones aduaneras.<sup>19</sup> Con todo, un tratado de libre comercio debe consagrar más que sólo normas sobre mera cooperación aduanera, pues el objetivo fundamental del mismo - desgravaciones inmediatas o progresivas y demás aspectos sustanciales que se consagren-, únicamente podrán hacerse realidad si los aspectos procedimentales e institucionales responden a los retos propuestos, mediante la simplificación y la armonización de los regímenes aduaneros de las partes contratantes.

Conscientes de ello, los gobiernos andinos partícipes en el TLC a suscribirse con Estados Unidos de América, consideraron pertinente crear como una de las me-

---

<sup>19</sup> Cfr. GONZÁLEZ, Olga Lucía; MALAGÓN, Carolina y ACOSTA, Carolina. <Acceso a mercados. Procedimientos Aduaneros> en Álvarez, José Manuel [Coordinador], Tratado de Libre Comercio Colombia – Estados Unidos. Aproximación académica. Universidad Externado de Colombia. Bogotá D.C., 2005. Págs. 13 y siguientes.

sas de negociación, la encargada exclusivamente de los aspectos relacionados con la <Facilitación del Comercio y Administración Aduanera>, cuyo objetivo fundamental es la definición del contenido del Capítulo en el cual se establezcan procedimientos aduaneros eficientes que permitan un rápido despacho de mercancías, sin la pérdida o disminución del control aduanero por parte de las autoridades competentes.

La experiencia y los textos de otros tratados recientemente suscritos por Estados Unidos, como el Tratado de Libre Comercio con Centro América - CAFTA y el TLC - Chile, constituyeron punto de partida en éste aspecto, para las negociaciones actuales con Colombia, según se indicaba inicialmente; sin embargo, de conformidad con la Sesiones Informativas, se pueden identificar en el correspondiente Capítulo del TLC sobre Facilitación del Comercio y Administración Aduanera, algunos temas que podríamos calificar como adiciones o logros propios de la negociación colombiana, denominados en el lenguaje técnico como los plus, como se verá seguidamente.

Así mismo, cabe destacar que el mencionado Capítulo, tiene como guía o marco las recomendaciones de la Organización Mundial de Aduanas – OMA, los mecanismos de facilitación del comercio de la OMC y en especial los lineamientos del Convenio de Kyoto sobre Armonización y Simplificación de los Procedimientos Aduaneros, a efectos de adecuar los procedimientos a las exigencias del mercado mundial.

Vale anotar en este punto que si bien la situación colombiana actual, tanto en lo relacionado con la normatividad como respecto a la administración aduanera, a la fecha puede calificarse en un nivel medio, dada la organización y el contenido de las disposiciones, al igual que el desarrollo de la administración en sí misma, no es menos cierto que deben adoptarse medidas internas para adecuar estos dos aspectos a la integración a la que se verá avocada al país, de llegar a firmarse el TLC.<sup>20</sup>

En ese orden de ideas, de conformidad con las Sesiones Informativas, que hasta el momento se han celebrado, en la mesa de Facilitación del Comercio y Administración Aduanera se han acordado puntuales disposiciones sobre publicación de las normas, despacho de las mercancías, administración de riesgo, cooperación, confidencialidad, envíos expresos, resoluciones anticipadas e implementación del Tratado. El objetivo de las referidas disposiciones es imprimirle transparencia y simplificación a los trámites aduaneros, al tiempo en que se fortalezcan las capaci-

---

<sup>20</sup> *Ibidem.*

dades institucionales de las entidades y de los sujetos intervinientes en el comercio exterior.<sup>21</sup>

Para efectos metodológicos se pueden reagrupar estos aspectos del Capítulo de Facilitación del Comercio y Procedimientos Aduaneros del TLC, en dos grandes grupos, estando en el primero, las normas relacionadas directamente con la aplicabilidad de los regímenes aduaneros y en el segundo, las normas para la transparencia y el control institucional de las operaciones.

**A. NORMAS SOBRE APLICABILIDAD DE LOS REGÍMENES ADUANEROS.** En éste primer grupo encontramos disposiciones relativas a despacho de mercancías, envíos de entrega rápida, sanciones anticipadas y sanciones y recursos.

Sobre el <despacho de las mercancías>, es decir, el sometimiento de las mismas a una modalidad de importación, se ha previsto que debe efectuarse dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la llegada de la mercancía al correspondiente territorio aduanero. Al respecto, se ha incluido la posibilidad de despachar las mercancías en forma directa, esto es, sin el previo almacenamiento de las mismas en los depósitos, como ordinariamente se realiza en Colombia.

Cabe en tal sentido señalar que las figuras de la declaración anticipada y descargue directo consagradas en la legislación aduanera colombiana, se asimilan a la previsión sobre el despacho directo del TLC y, que aunque estas no constituyen la regla general en las operaciones aduaneras del país, sí son una figura que los usuarios colombianos conocen y aplican en los eventos en que las requieren.

Lo realmente novedoso no obstante, frente a la legislación colombiana vigente en el tema del despacho de mercancías es la propuesta de consagrar la excepción como regla general (v. gr. Tal como se encuentra previsto para los Usuarios Aduaneros Permanentes), y que las mercancías sean entregadas al importador sin haberse determinado previamente los tributos aduaneros a cancelar, constituyendo el importador una garantía a favor de la Nación. Esta disposición, sin duda facilitaría la libre disposición de las mercancías en un menor tiempo, y haría más competitivo el comercio exterior entre Estados Unidos y Colombia.

Por su parte, en el tema de los <envíos urgentes> el gobierno de los Estados Unidos ha insistido en que se consagren procedimientos aduaneros especiales y por separado de las demás modalidades de importación, que sean expeditos - de

---

<sup>21</sup> Cfr. ANDERSON ESCAMILLA, MARTHA LUZ. <Procedimientos Aduaneros y TLC> en AA.VV. Aproximación jurídica al Tratado de Libre Comercio. Universidad del Rosario y Cámara de Comercio de Bogotá. Bogotá, 2005. Pág. 117.

tal manera que sean despachadas dentro del término de las seis horas siguientes a la presentación de los documentos requeridos-, y que la exigencia de documentación para la disposición de los mismos sean mínimos.

El punto en discusión a la fecha, de acuerdo con las Sesiones Informativas, es la propuesta de Estados Unidos de la eliminación de los requisitos para considerarse como envíos expresos, los cuales en la regulación Colombiana exigen determinado valor, peso y medida, para que sea procedente jurídicamente el envío.

Adicionalmente, resulta de especial interés la solicitud de Estados Unidos de que los envíos inferiores a USD\$200, no sean objeto de tributo aduanero alguno, en tanto implicaría la negociación respecto de un tributo interno, como sería la negociación del IVA sobre la importación. Más allá, es evidente que en esta cuestión estaría inserto el enfrentamiento entre el principio de legalidad y la previsión en un tratado internacional de una disposición con efectos en materia tributaria, en contradicción con lo dispuesto en la Constitución Política colombiana e incluso para el caso, en el mismo TLC en negociación, en el cual se establece que ninguna disposición afectará esta materia (vr. gr. Capítulo de Excepciones), tal como se advertía inicialmente en el presente documento.

En este grupo igualmente se contemplan mecanismos de agilización y certeza para los operadores del comercio exterior, discutiéndose la posibilidad de adoptar <resoluciones anticipadas>, según las cuales la autoridad aduanera previa a la importación de una mercancía y a solicitud de parte, deberá pronunciarse fundamentalmente respecto a clasificación arancelaria, criterios de valoración aduanera, tratamientos especiales de suspensión o diferimiento de aranceles y, normas de origen.

Por último en este grupo expresamente se establece el compromiso de las partes de contemplar en sus legislaciones internas sanciones tanto civiles, administrativas e incluso penales por la violación de las disposiciones aduaneras. Y, paralelamente a ello, en desarrollo del principio de defensa y debido proceso propios de los Estados de derecho, se consagra igualmente que los usuarios aduaneros tendrán, frente a las decisiones de las autoridades aduaneras, la posibilidad de interponer recursos administrativos que deberán conocer funcionarios diferentes a quienes tomaron la decisión, así como la posibilidad de interponer las acciones ante jueces.

Aunque en la legislación administrativa colombiana en general, y en la aduanera en particular, tradicionalmente se han consagrado normas que garantizan la revisión de las decisiones de fondo por parte de instancias administrativas diferentes a aquellas que adoptan, así como la existencia de la jurisdicción contenciosa-administrativa - encargada de la revisión de los actos administrativos particulares-, no



deja de ser, la consagración expresa de este compromiso, una cláusula conveniente para toda la comunidad aduanera, pues no sólo garantiza su derecho de defensa dentro del territorio aduanero colombiano, sino en los demás Estados partes del convenio.

**B. NORMAS PARA LA TRANSPARENCIA Y EL CONTROL INSTITUCIONAL DE LAS OPERACIONES.** En la mesa de Facilitación del Comercio y Administración, siguiendo las Sesiones Informativas del TLC, se contemplan disposiciones sobre publicidad, automatización de los procesos, administración de riesgo, cooperación y confidencialidad, agrupadas para fines metodológicos en este punto.

En virtud del TLC los Estados partes asumirían el compromiso formal de la <publicación> en internet de las normas referidas a la materia aduanera y de comercio exterior, con el fin de otorgar mayor certeza jurídica a los operadores, al igual que los proyectos de modificación del respectivo régimen aduanero, a fin que los usuarios y demás partícipes puedan presentar las observaciones y sugerencias previa a la expedición de cualquier normatividad que afecte sus intereses. Así mismo, en el TLC se acuerda la <automatización> de los procesos mediante la utilización por parte de los Estados partes de tecnología, sistemas electrónicos que agilicen y faciliten el despacho de las mercancías y, por otro, el intercambio de información necesaria para el control aduanero por parte de las autoridades competentes.

Relacionada directamente con la tarea de fiscalización de las mercancías, en el TLC se incluiría una previsión sobre <administración de riesgo> tendiente a establecer la clasificación de las mercancías en control en mercancías de alto riesgo y de bajo perfil, a efectos de que las administraciones aduaneras concentren sus esfuerzos en el control sobre las primeras y faciliten la circulación de las segundas. Los andinos en este aspecto han buscado que los Estados Unidos considere objeto del canal rápido, o canal verde, el despacho de las mercancías que hayan sido sometidas a inspección, en el lugar de embarque, como una forma de convalidación de los controles efectuados en el territorio de exportación.

Como propio de los esquemas de integración intermedia en el TLC en negociación también se consagraría una disposición especial que formalizará la obligación de la <cooperación entre las partes>, a efectos de que se cumpla efectivamente lo previsto en el acuerdo; para ello se consagran igualmente, el intercambio de información y la <confidencialidad> de la misma, respecto a las actividades que se sospechen ilícitas.

Finalmente, y de conformidad con lo hasta la fecha acordado, de conformidad con las mencionadas Sesiones Informativas, y ante la imposibilidad de implementar en forma inmediata a la suscripción del Tratado la totalidad de las disposiciones nego-

ciadas en el Capítulo de Facilitación del Comercio y Procedimientos Aduaneros, las partes acordarían un período para la implementación de las medidas. Teniendo en cuenta los diferentes niveles de desarrollo de la legislación aduanera y de los sistemas informáticos que apoyan la operatividad de la misma en los diferentes Estados, se proyectan lapsos distintos por grupos, así: un año, para el despacho de las mercancías y los envíos expresos; dos años, para lo relacionado a la publicación y fortalecimiento de los sistemas de riesgo; y tres años para la sistematización y la expedición de las resoluciones anticipadas.

**V. CONCLUSIONES.** A partir de la lectura del texto del TLC – Chile y de las Sesiones Informativas, se puede concluir que teniendo en cuenta que el tratado que los Países Andinos se encuentran negociando con Estados Unidos sería uno de los denominados de <nueva generación>, el mismo no solamente afectaría el tema de acceso y liberación del mercado, sino que regularía aspectos como servicios e inversión, con incidencia directa en materia de procedimientos aduaneros e indirecta en materia impositiva.

Así, a pesar de que la Cláusula General de Excepción, contenida en el Capítulo Veintitrés del TLC – Chile, excluye expresamente la aplicación de sus disposiciones a la materia tributaria, en últimas dentro del mismo Capítulo determinará su aplicación de manera indirecta cuando exige la vigencia de los principios de derecho internacional público denominados de Trato Nacional y Nación Más Favorecida.

En este orden de ideas, si el TLC llegara a aprobarse en los mismos términos que el TLC – Chile, acarrearía consecuencias tributarias, cuando se trate de Acceso a Mercados -en cuanto a la eliminación de aranceles-, Inversión y Comercio Transfronterizo de Servicios, aspectos sobre los cuales se prevé que los Estados partes, deberán respetar los referidos principios para salvaguardar la liberalización del comercio entre los mismos, eliminando cualquier gravamen o medida que lo limite.

Sin duda, una de las consecuencias tributarias más evidentes que la firma del Tratado podría suscitar para Colombia sería la que tiene que ver con la prohibición <expropiación indirecta>, que se derive de medidas, incluso impositivas, que los Estados pueden adoptar, debido a que las modificaciones tributarias pueden afectar las expectativas de ganancia de los inversionistas extranjeros.

De la experiencia del TLC - Chile, la amplia definición de expropiación indirecta trae como consecuencia que las medidas tributarias sean tenidas como tales y en este orden de ideas se abre la posibilidad a los inversionistas extranjeros de acudir a los tribunales internacionales como una instancia adicional para dirimir conflictos de carácter impositivo, prerrogativa que no tendrían los inversionistas nacionales, y desconociéndose eventualmente el principio constitucional de igualdad.

Con todo, es claro que todo proceso de integración comercial trae como consecuencia un proceso paralelo de acoplamiento tributario con el fin de adaptar los regímenes impositivos de los Estados a las nuevas condiciones, para lo cual se adoptan medidas unilaterales o se firman Tratados para evitar la Doble Tributación. De manera que Colombia no puede ser ajena a tales circunstancias, y en su oportunidad, deberá prever las medidas o mecanismos necesarios para cumplir no sólo los fines del TLC, sino también los objetivos de la tributación.

En definitiva, las potestades del Congreso de la República colombiana para establecer tributos que graven el comercio exterior, la inversión extranjera y/o los servicios transfronterizos, así como de la autoridades administrativas colombianas para consagrar medidas que restrinjan o limiten la libre circulación de bienes, capitales y servicios, en lo sucesivo se verá limitada por las disposiciones del Tratado, más allá del marco constitucional y legal en materia aduanera y tributaria actualmente vigente.

Para el Estado colombiano en todo caso, no sólo la potencial suscripción del TLC como esquema de integración económica, sino también el fenómeno de la globalización en sí mismo, determinará el imperativo de armonizar sus políticas, procedimientos e instituciones, en torno a la cuestión de la preservación de los ingresos tributarios, frente a la aspiración de la liberalización del comercio e incentivo a la inversión extranjera, sin que se contraríen en las disposiciones tributarias.<sup>22</sup> Así mismo, los recursos técnicos, humanos, la infraestructura nacional, deberán adecuarse a las necesidades y a los compromisos adquiridos y dentro de los plazos previstos.

Finalmente, es evidente que el quehacer aduanero de la administración y el papel que cada uno de los operadores intervinientes en el comercio exterior, tales como depósitos habilitados, sociedades de intermediación aduanera, operadores logísticos, transportadores, entre otros, sufrirá una enorme transformación y un cambio de óptica, en tanto sus actividades tendrán que adaptarse a la nueva visión y perspectiva que sería impulsada por el TLC. Así mismo, la administración tributaria, y más allá, la hacienda pública colombiana, deberá prever los mecanismos necesarios para compensar las pérdidas en ingresos de aranceles, sin contrariar los fines de estímulo al comercio y a la inversión.

---

<sup>22</sup> RAMÍREZ BAQUERO, CAMILO. <La tributación frente al Tratado de Libre Comercio> en AA.VV. Aproximación jurídica al Tratado de Libre Comercio. Universidad del Rosario y Cámara de Comercio de Bogotá. Bogotá, 2005. Pág. 596.

## VI. Bibliografía

ÁLVAREZ ALZATE, JOSÉ MANUEL. ALCA y TLC con Estados Unidos: La agenda de negociación, sus costos y beneficios frente a los intereses nacionales. Editorial Publicaciones Universidad Externado de Colombia. Bogotá D.C., 2004.

ANDERSON ESCAMILLA, MARTHA LUZ. <Procedimientos Aduaneros y TLC> en AA.VV. Aproximación jurídica al Tratado de Libre Comercio. Universidad del Rosario y Cámara de Comercio de Bogotá. Bogotá, 2005.

CARVAJAL C., LUIS B. <TLC: La urgente agenda interna> en Revista de Economía Colombiana, Número 306. Contraloría General de la República de Colombia. Bogotá D.C., 2002.

DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO DE PLANEACIÓN NACIONAL – DNP. <Efectos de un acuerdo bilateral de libre comercio con Estados Unidos. Dirección de Estudios Económicos y Dirección de Desarrollo Empresarial, en Serie Archivos de Economía, No. 229. Bogotá, D.C., 2003, [www.dnp.gov.co](http://www.dnp.gov.co).

FAZIO, HUGO. <TLC. El amarre del modelo>. LOM Ediciones, Santiago (Chile), 2004.

GONZÁLEZ, Olga Lucía; MALAGÓN, Carolina y ACOSTA, Carolina. <Acceso a mercados. Procedimientos Aduaneros> en Álvarez, José Manuel [Coordinador], Tratado de Libre Comercio Colombia – Estados Unidos. Aproximación académica. Universidad Externado de Colombia. Bogotá D.C., 2005.

IBARRA PARDO, GABRIEL. <El TLC, aspectos jurídicos generales> en AA.VV. Aproximación jurídica al Tratado de Libre Comercio. Universidad del Rosario y Cámara de Comercio de Bogotá. Bogotá, 2005.

IBARRA, MARÍA CECILIA. <Aranceles en el TLC> en AA.VV. Aproximación jurídica al Tratado de Libre Comercio. Universidad del Rosario y Cámara de Comercio de Bogotá. Bogotá, 2005.

MARTÍN, CLARA P. <El impacto económico de un eventual acuerdo parcial de libre comercio entre Colombia y Estados Unidos.> Tesis de grado de Maestría en Economía, Universidad de Los Andes, 2002.

MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO. <Las 100 preguntas del TLC>. Bogotá D.C., 2004, [www.mincomercio.gov.co](http://www.mincomercio.gov.co).

NARANJO GALVES, RODRIGO, ALDANA ARÉVALO, DAVID Y PEÑA GONZÁLEZ, EDILBERTO. <Efectos del TLC en materia fiscal> en AA.VV. Aproximación jurídica al Tratado de Libre Comercio. Universidad del Rosario y Cámara de Comercio de Bogotá. Bogotá, 2005.

RAMÍREZ BAQUERO, CAMILO. <La tributación frente al Tratado de Libre Comercio> en AA.VV. Aproximación jurídica al Tratado de Libre Comercio. Universidad del Rosario y Cámara de Comercio de Bogotá. Bogotá, 2005. [\* | En línea.WMF \*]

---

---

## EL PRINCIPIO “NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE” Y EL DERECHO TRIBUTARIO COMUNITARIO - LA ARMONIZACION TRIBUTARIA ANDINA \*

*Doctor Mauricio Alfredo Plazas Vega*

Uno de los aspectos más interesantes de los procesos de integración económica es la concurrencia de elementos políticos, económicos, sociales y jurídicos como contexto inevitable para evaluar la viabilidad de los fines que se propongan las organizaciones supranacionales.

Sobre esa base, los tratados constitutivos de las organizaciones comunitarias giran alrededor de una serie de objetivos que le dan sentido al proceso de integración de que se trate, pero no pueden ser concebidos a espaldas de la realidad ni de los principios universales que informan la convivencia de los hombres y su sujeción al poder político y al derecho. Y la interpretación y aplicación de esos mismos tratados impone un contacto no menos estrecho con esa realidad contextual.

De ahí que las pretensiones de unificación de las normativas internas de los Estados miembro mediante actos jurídicos o de poder proferidos por los organismos comunitarios con el objeto de lograr en forma inmediata e incontestable los fines comunitarios, irremediamente se agreguen al sinnúmero de ilusiones que de manera recurrente fluyen a lo largo de la historia del Estado y del derecho.

Es indudable que los Estados miembro de las organizaciones supranacionales sólo están dispuestos a aceptar la preeminencia de los actos jurídicos comunitarios y a garantizar verdaderamente el cumplimiento del llamado *principio de supremacía de las normas supranacionales* en la medida en que sus propios círculos de poder, en especial en el ámbito de la creación de derecho positivo, no se anulen ni desaparezcan con motivo de los nuevos aires comunitarios. Con mayor razón si las materias sujetas al derecho se refieren a aspectos tan sensibles para la colectividad y para el poder político como los relativos a la creación y modificación de los tributos.

No se requiere mayor esfuerzo para concluir que, desde el punto de vista de la realidad de la cual se debe nutrir el derecho, porque en ella halla su sentido, la renuncia

---

\* Resumen y extractos del capítulo sobre el tema que hace parte del volumen II de la obra Derecho de la hacienda pública y derecho tributario segunda edición, Bogotá Temis, 2005, capítulo XI.

de los Estados miembro a la titularidad del poder tributario, entendido como poder de crear y modificar tributos a través del derecho positivo, para permitir que recaiga en adelante en un organismo supranacional, es poco menos que inimaginable, al menos en lo que tiene que ver con tributos diferentes del arancel aduanero. Acaso el transcurso de los años y el camino ascendente de las tendencias comunitarias pueda llevarnos algún día, en forma simultánea con la integración política y por caminos cercanos a los de los pactos federales, a un verdadero y pleno *poder tributario supranacional*. Pero si así sucediere, no sería tanto por el desplazamiento del Estado por la organización supranacional sino porque esta última llegase a un grado tal de evolución que adquiriera características cercanas a las de un gran Estado federal. Entre tanto, los organismos supranacionales pueden señalar parámetros, más o menos concretos y más o menos pormenorizados, para el ejercicio del *poder tributario* por parte de los Estados miembro, y en ese sentido pueden concurrir con las Constituciones nacionales para establecer límites y condiciones que disciplinen ese mismo ejercicio; pero no estarán en condiciones de desplazar a los Estados para convertirse en nuevos titulares del *poder tributario*.

De ahí que, en lugar de la unificación de normativas mediante actos jurídicos supranacionales de efecto y aplicación directa en los Estados miembro se haya optado, en Europa como en los demás entornos geográficos de conformación de mercados comunitarios, por la aproximación de las normativas internas, por su acercamiento, siempre con el objeto de impedir que el derecho positivo genere distorsiones que obstaculicen el logro de los fines supranacionales. Así las cosas, en presencia de normas de orden supranacional que deben concurrir con las normas internas para integrar el derecho positivo tributario, no parece factible aludir al *poder tributario supranacional*. A lo sumo podría hablarse, aunque en términos relativos, de un *poder tributario* concurrente de la Comunidad Supranacional y del Estado miembro, si con esa expresión se pretende aludir a la sujeción de los Estados a los lineamientos y directrices que dispongan los órganos supranacionales competentes para la creación del derecho positivo tributario interno y a la eventual coincidencia del *efecto directo* y la *aplicación directa* de las normas de *derecho tributario comunitario derivado* que profieran los órganos comunitarios.

Esas consideraciones, necesariamente, nos conducen al análisis del *derecho tributario comunitario derivado* desde la perspectiva de las condiciones en que es posible la creación y modificación de los tributos materia de la *armonización*. Vale decir, a la relación que sea del caso reconocer o advertir entre las normas tributarias proferidas por los organismos comunitarios y el *principio de reserva de ley*. Y el análisis debe conducir a la respuesta a una pregunta concreta que es indispensable en cualquier organización comunitaria que se conforme en el marco de sistemas demoliberales: *¿Es posible que un organismo comunitario profiera normas tributarias supranacionales que modifiquen directamente los regímenes internos de los Estados miembro, sin necesidad de actos jurídicos de transposición, recepción o incorporación al derecho*



*nacional?* Pregunta que, según se evidencia con su simple lectura, equivale a indagar si es posible que un órgano comunitario desplace a los órganos nacionales o subnacionales competentes para lo relativo a la regulación de los tributos internos que deban ser materia de armonización.

A tales interrogantes cabe responder aquí, a manera de preámbulo, que ese desplazamiento está sujeto a dos condiciones que hoy se echan de menos en las organizaciones comunitarias que operan en el mundo, incluida la Comunidad Europea: en primer lugar, que los Estados miembro lo acepten como consecuencia de una evolución del proceso de integración de tal magnitud que, como ya se anotó, los vientos de un pacto federal sean una realidad; y en segundo lugar, que el ejercicio del *poder tributario supranacional* le corresponda a un órgano comunitario de representación popular (vgr. el Parlamento Comunitario), con precisas competencias para legislar en materia tributaria, de manera tal que se garantice el *principio democrático o de reserva de ley*.

En definitiva, la propia referencia a la *armonización tributaria* en los tratados relativos a las organizaciones supranacionales constituye un reconocimiento de la titularidad del *poder tributario* de los Estados miembro, debido a que sólo puede armonizarse lo que es diverso. Porque en el ámbito de una comunidad supranacional concurren tantos titulares del *poder tributario* y tantos *regímenes o sistemas tributarios internos* cuantos Estados participen del proceso de integración, se hace necesaria la armonización. Por consiguiente, así sea con sujeción a los límites, parámetros y condiciones previstos por los organismos supranacionales, mientras nos encontremos en el ámbito de la *armonización tributaria* los titulares del *poder tributario* seguirán siendo los Estados miembro. De ahí que en Europa la *armonización tributaria* haya operado a través de *directivas* del Consejo de la Comunidad que se acatan y desarrollan por parte de los órganos estatales facultados para legislar en materia tributaria. Nos encontramos aquí ante una estructura compleja del derecho positivo, que comprende las normas de derecho comunitario originario y derivado relativas a la armonización y las normas nacionales y subnacionales que las acogen y desarrollan.

En lo que atañe al ejercicio del *poder tributario* por parte de una Comunidad Supranacional con el objeto de establecer tributos que constituyan medios financieros para su existencia y operación, es decir *tributos supranacionales*, salvedad hecha de los derechos de aduana, no ha habido ningún desarrollo al menos en lo que toca con el *derecho tributario comunitario derivado*. El *impuesto al carbón y al acero*, tradicionalmente considerado como un verdadero *impuesto supranacional*, no fue creado mediante normas proferidas por un organismo comunitario, sino directamente mediante el Tratado constitutivo de la COMUNIDAD EUROPEA DEL CARBÓN Y DEL ACERO. Por tal motivo, a través de la aprobación del Tratado por los Parlamentos Europeos, se respetó el *principio democrático*. Y el *impuesto sobre el valor agregado (iva)*, cuyo recaudo corresponde en parte a la Comunidad Europea, ha sido regulado, y se regula actualmente, por normas nacionales, aun-

que las mismas deban seguir los lineamientos establecidos por las *directivas de armonización tributaria* proferidas por el Consejo de la Comunidad.

De ahí que también en este aspecto del *poder tributario* para la financiación de la propia Comunidad Supranacional que lo ejerza, las dos anunciadas condiciones concurren de modo inevitable y acaso con mayor alcance. Es indudable que la creación de *derecho positivo tributario comunitario derivado*, por parte de un Parlamento Comunitario que obre en el marco de una *hacienda pública supranacional*, supone una fase de la integración que tenga alcances no solo económicos sino políticos, en la cual los beneficios del *mercado interior* concurren con los cimientos de la Confederación. Esa nueva realidad de la *hacienda pública supranacional*, alrededor de la cual se habrá de consolidar un *Derecho de la hacienda pública* y un *Derecho tributario* igualmente *supranacionales*, se ha concretado ya en alguna medida y se irá concretando, con el transcurso del tiempo y de las experiencias y esfuerzos comunitarios, a lo largo de un proceso que está en curso y que los juristas debemos seguir con singular atención. Y así como la luminosa primera mitad del siglo XX y buena parte de la segunda mitad sirvieron de dimensión temporal para el estudio del *Derecho de la hacienda pública* (también denominado *Derecho de las finanzas públicas* o *Derecho financiero*) en general y del *Derecho tributario* en particular, los hechos nos han venido imponiendo la necesidad de ampliar los horizontes y abordar la supranacionalidad con el sólido apoyo de lo que ya se ha recorrido desde la perspectiva nacional.

Así pues, con el objeto de ofrecer un marco general sobre las diversas consideraciones que se han tenido en cuenta para el proceso de armonización Andina y para las *decisiones* que sobre el particular haya de proferir la Comisión de la Comunidad Andina, a continuación se proponen las siguientes conclusiones, las cuales retoman buena parte de las incluidas en la parte final de mi libro intitulado *comunitario – La armonización tributaria en el sistema andino de integración*.<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> Véase a MAURICIO A. PLAZAS VEGA, *Derecho tributario comunitario – La armonización tributaria en el sistema andino de integración*, Bogotá, Legis, 2001, pp 357 – 362. Y sobre las consideraciones relativas a los diferentes aspectos de derecho sustancial y de procedimiento en materia de armonización de los impuestos indirectos andinos, véase ibídem, pp 255 a 355. Naturalmente, como el autor de este ensayo ha venido trabajando como asesor para los proyectos de *decisiones* de armonización andina, es indispensable advertir que las conclusiones aquí expuestas sólo expresan la posición personal del autor y no comprometen ni a la Comunidad Andina ni a los expertos con quienes ha tenido la feliz oportunidad de compartir esta experiencia. Varios de los participantes en las mesas de trabajo, por ejemplo, participan de una concepción sobre la *reserva de ley tributaria* que o bien tiene un alcance nacional o bien, en lo que atañe a la posibilidad del *Derecho tributario comunitario derivado*, se cumple simplemente mediante la suscripción del tratado originario de la Comunidad, o sus protocolos modificatorios, los cuales están sometidos a la aprobación de los Congresos o Parlamentos Nacionales.

1. El principio de supremacía del derecho comunitario no significa que, so pretexto de la preeminencia de las normas supranacionales, puedan desconocerse principios y garantías universales que trascienden el ámbito nacional, como el principio *nullum tributum sine lege*.

2. Para que las normas de derecho comunitario derivado puedan ser fuente inmediata de derecho tributario, sin necesidad de transposición o incorporación al derecho interno, es necesario que se profieran por un Parlamento comunitario integrado por elección popular y habilitado para ejercer su competencia en esa materia, de manera que se cumpla en cabal forma la aludida condición según la cual sólo mediante la aprobación del órgano colegiado de representación popular se pueden establecer impuestos.

3. Las anteriores conclusiones explican por qué razón las normas de derecho comunitario derivado no han creado ni pueden crear tributos a cargo de los súbditos de los países miembro, de manera que puedan ser aplicados sin mediar la aprobación de los Parlamentos nacionales. Ni siquiera en Europa ha sido posible, a pesar de la integración del Parlamento comunitario por elección popular, debido a que no es el órgano habilitado para la creación de derecho legislado.

4. Fruto de lo expuesto, es claro que la armonización de las normativas tributarias de los países miembro de una Comunidad de integración no puede confundirse con la expedición de un cuerpo de disposiciones de orden supranacional que desplace, por el solo hecho de su expedición y su entrada en vigencia, a las normas tributarias de derecho interno. Se requiere, por consiguiente, un procedimiento previo de transposición o incorporación aun a pesar de que, como ocurre en el Sistema de Integración Andino, la regla general sobre los alcances de las disposiciones de derecho comunitario derivado sea su efecto directo y su aplicación directa a partir de la fecha de su promulgación en el medio previsto por la normativa comunitaria para tal fin. Si las disposiciones de que se trate son de naturaleza tributaria, deben establecer, en su propio texto, las condiciones en que habrán de ser incorporadas o transpuestas al derecho interno; y no por el hecho de que no lo hagan, puede entenderse que obligan y comprometen a los súbditos de los Estados miembro por la sola circunstancia de su expedición y promulgación.

5. Significa lo anterior que las disposiciones de derecho tributario comunitario derivado no tienen aplicación directa, salvedad hecha de lo que ocurre con el arancel; pero no por ello puede decirse que no tienen efecto directo. Precisamente en virtud del principio de supremacía del derecho comunitario, es claro que las disposiciones aludidas obligan y comprometen a los Estados miembro a partir de su vigencia en el orden comunitario y sin necesidad de transposición o incorporación al derecho interno de los países miembro. Por tal motivo, y al amparo de la *doctrina del estoppel*, los súbditos de los Estados miembro pueden invocar a su favor las dis-

posiciones de derecho comunitario que no hayan sido transpuestas a la normativa nacional por incumplimiento del Estado de que se trate, siempre y cuando el plazo previsto al efecto se haya vencido y las normas en cuestión no requieran ningún desarrollo ni estén sometidas al cumplimiento de ninguna condición. Sobre esas bases, puede decirse que, en la práctica, las normas de armonización tributaria pueden llegar a tener aplicación en el caso concreto, aun sin mediar su transposición al derecho interno, cuando beneficien pero no cuando perjudiquen al contribuyente. En definitiva, el Estado que infringe lo previsto en las normas de armonización por no adelantar el procedimiento previsto para su transposición al derecho interno, no puede pretender que se apliquen, de manera directa, las normas comunitarias que aumentan la incidencia de los tributos. La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Justicia ha sido especialmente enfática en esa materia, al insistir en que no se puede hacer caso omiso del incumplimiento del Estado para permitirle que aplique las normas que por su propia negligencia no han sido sometidas al procedimiento previsto para su plena transposición al derecho interno.

6. Sólo en materia aduanera ha sido posible que las disposiciones de derecho tributario comunitario derivado tengan efecto directo y aplicación directa, en virtud del menor rigor que, respecto de ellas, suele tener el principio *nullum tributum sine lege*. De hecho, el arancel se aborda siempre, desde la perspectiva del comercio exterior, como único instrumento admitido para regular cuanto atañe a la relación de la industria nacional con la extranjera, mucho más que desde la óptica de los ingresos tributarios que pueda reportar y, con ese criterio, se reconoce siempre que para su regulación debe haber un radio de acción más amplio y flexible para la rama ejecutiva del poder público. Tal circunstancia explica que los reglamentos, en Europa, y las decisiones, en el orden andino, puedan ser fuente de derecho tributario en ese preciso sector de los tributos, con aplicación directa y efecto directo.

7. La imposibilidad del Derecho Tributario Comunitario Derivado de que aquí se trata alude fundamentalmente a los asuntos que son materia de la *reserva de ley* los cuales, en definitiva, se concretan en la creación de tributos y de sanciones a cargo de los contribuyentes y, por supuesto, de las exenciones que los benefician. Por consiguiente, es perfectamente factible que las normas del derecho comunitario derivado regulen aspectos de procedimiento sin necesidad de actos nacionales de transposición al derecho interno. Esta consideración es fundamental porque las diferencias en los regímenes nacionales en esa materia pueden generar distorsiones en perjuicio del mercado comunitario

8. Sin perjuicio de *la reserva de ley*, la cual constituye una garantía para el derecho de la propiedad y surgió en la historia como un derecho liberal de los hombres a manera de conquista en la lucha contra los absolutismos, los autoritarismos y los totalitarismos, el derecho comunitario derivado puede establecer limitaciones y

parámetros que obliguen a los parlamentos nacionales. En ese sentido, las condiciones para la creación o modificación del derecho positivo tributario nacional ya no se agotan en los textos de las constituciones políticas sino que pueden encontrar su fuente en el *derecho comunitario originario* y en el *derecho comunitario derivado*. En ese orden de ideas, la importancia del *derecho tributario comunitario* es decisiva y, en lo pertinente, delimita y sienta las bases para las legislaciones tributarias internas. Se trata, en consecuencia, de una muy interesante concurrencia de poderes que es factible y que no contraviene sino que garantiza a la *reserva de ley tributaria*.

9. El principio de subsidiariedad, a la luz del cual las actuaciones de los organismos comunitarios en asuntos que no sean de su competencia exclusiva sólo son admisibles si según el test de conveniencia no pueden ser adelantadas con mejor perspectiva por los Estados miembro, explica por qué las normas comunitarias de armonización tributaria han sido notoriamente más elaboradas y numerosas en lo relativo a los impuestos indirectos que a los directos, y en particular al impuesto sobre el valor agregado (IVA) que al de renta. En ambos casos, por las razones ya expuestas, nos encontramos ante una competencia compartida pero respecto de la cual el radio de acción de los organismos comunitarios ha sido de amplio alcance en los impuestos indirectos y de cobertura limitada en los directos.

10. La armonización tributaria en Europa registra una evolución permanente en lo relativo al impuesto sobre el valor agregado (IVA), que partió de la adopción del tributo en reemplazo del viejo e inequitativo sistema de impuestos acumulativos o en cascada, prosiguió con el perfeccionamiento del régimen de imposición en el destino, transcurre actualmente al amparo del denominado régimen transitorio, sin fronteras pero con adquisiciones y entregas intracomunitarias gravadas y exentas, y tiene como meta la adopción del sistema de imposición en origen en forma de IVA general del mercado interior. Empero, las diferencias en los tipos impositivos y en otros aspectos del tributo, que aun no han podido ser superadas, han dado lugar a una permanente prolongación del régimen transitorio que no permite prever, con algún grado de certeza, el momento a partir del cual habrá imposición en origen.

11. La armonización tributaria andina, en lo que concierne a normas de derecho comunitario derivado expedidas hasta la fecha, es muy precaria. Sólo se encuentran normas aisladas sobre el régimen de devoluciones de impuestos para el caso de las exportaciones, pero sin que pueda decirse que los países miembro han adoptado una normativa unificada sobre la materia.

12. Se echa de menos en los países andinos una verdadera cultura de cumplimiento de las pocas normas de derecho tributario derivado que tienen que ver con la armonización. En Colombia, por ejemplo, no se han cumplido las decisiones

andinas relacionadas con la devolución a los exportadores del IVA repercutido con motivo de la compra o importación de activos fijos y bienes de capital. Si en algunos casos la normativa del país permitió el descuento en el impuesto de renta del IVA asumido con ocasión de la adquisición de este tipo de activos no fue en desarrollo del régimen andino sino en virtud de reglas especiales sobre beneficios tributarios que operaron de manera transitoria y ya no rigen.

13. No obstante, y en comparación con Europa y con el Mercosur, la armonización tributaria andina tiene la especial ventaja de contar con la vigencia del IVA en todos los países, aspecto este que permite afirmar que lo que para el sistema de integración andina es un punto de partida, para el europeo y el del Mercosur fue y es, en su orden, un punto preliminar de llegada.

14. Porque así lo impone el *principio nullum tributum sine lege*, porque el propio principio de subsidiariedad lo aconseja y porque el curso de la integración no puede perderse en el terreno de las utopías, el sistema andino de integración debe partir de la base de que la armonización tributaria no se puede confundir con la ilusoria pretensión de que un conjunto de normas de derecho comunitario derivado sobre la materia desplace, sin más, a los ordenamientos nacionales. La armonización de normas, como su propia denominación lo sugiere, supone una competencia compartida, que ejercen los organismos comunitarios y los nacionales en procura de aproximar los ordenamientos que en mayor grado puedan afectar los objetivos de la integración.

15. Las metas de la armonización tributaria andina también deben consultar la realidad del proceso comunitario. Desde ese punto de vista, mal puede pretenderse la adopción inmediata del sistema de imposición en origen en el IVA si ni siquiera se han agotado las indispensables fases de aproximación de las normativas nacionales en lo que toca con los elementos del tributo y con el procedimiento para su determinación y recaudo. La armonización es progresiva y avanza al mismo ritmo en que evoluciona el proceso de integración al cual contribuye. En consecuencia, mal puede aspirarse a seguir en el orden andino un curso idéntico al que ha tenido lugar en Europa. La *imposición en el destino* en el orden institucional y la *imposición en el origen* en el *intracomunitario* son el horizonte de referencia para la fase culminante de la armonización en el IVA, pero requieren de un proceso propio, acorde con la realidad andina.

16. La armonización de las normativas andinas en materia de impuestos indirectos puede y debe empezar por la unificación de los términos que se utilizan para regular los elementos de los tributos y los aspectos básicos del procedimiento tributario.

17. Para la armonización, es fundamental que los países andinos acojan un Modelo Único de Código Tributario de principios y reglas básicas que puede partir, como sustento, del Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID) que ya

rige, en lo fundamental, en Bolivia, Ecuador, Perú y Venezuela, y que, en lo posible, debe tener una jerarquía superior en relación con las normas especiales tributarias que se expidan en lo sucesivo.

18. Los países andinos deben y pueden acoger un régimen unificado en materia de créditos fiscales y devoluciones en el IVA cuya importancia es decisiva, no solo en lo que toca con la neutralidad del comercio internacional atribuible a todos ellos sino en lo que atañe a las operaciones intracomunitarias. El régimen sugerido, único con antecedentes de normas de armonización en el orden andino, debe partir de la base de hacer expeditas las devoluciones y compensaciones de saldos a favor de los exportadores y reconocer el ajuste por inflación de los créditos por impuestos repercutidos que no sean susceptibles de recuperar en el corto plazo porque no rija, respecto de ellos, el derecho a la devolución.

19. En muchos casos, la aproximación de las normativas nacionales andinas relacionadas con los elementos del impuesto sobre el valor agregado (IVA) puede lograrse sin sacrificio, y más bien con aumento, en los recaudos tributarios de los Estados miembro. Sobre el particular, los capítulos de esta obra relacionados con el tema están precedidos de un sumario de recomendaciones cuya simple lectura pone de presente la realidad de esta conclusión.

20. La armonización en lo relativo a tarifas y a exoneraciones, sin embargo, registra un alto grado de dificultad que justifica el especial interés por la preservación y consolidación del sistema de imposición en el origen, que aquí se sugiere, y hace necesario que en la agenda que haya de establecerse para los fines pertinentes se deje la aproximación en esta materia como un objetivo de largo plazo. Lo cual naturalmente no impide, sino que supone, el decidido, inmediato e ininterrumpido análisis de los expertos andinos en el tema para procurar vías expeditas.

21. De cualquier manera, el estudio de las condiciones de armonización de las tarifas debe ser concurrente con el que ha de emprenderse para aproximar las normas sobre exoneración tributaria, debido a la característica común que los regímenes tienen en el sentido de generar impactos inmediatos en los recaudos. Bueno es advertir, en todo caso, que las tarifas generales del IVA en los países andinos no registran los grados de diferencia que aun hoy se aprecian en Europa. En Bolivia, la tarifa efectiva es del 14.94%, en Colombia del 16%, en Ecuador del 12%, en Perú del 18% y en Venezuela del 14.5%.

22. Para la armonización de tarifas es indispensable un régimen de tarifas general con topes máximos y mínimos para tarifas diferenciales altas para consumos suntuarios o semisuntuarios y bajas para el consumo de bienes o servicios de primera necesidad o seminecesarios.

23. La armonización de las normativas tributarias de los países andinos relacionadas con los impuestos selectivos al consumo y complementarios del IVA no parece difícil, porque los sistemas tributarios nacionales registran numerosas e importantes coincidencias en esa materia. En este sentido, la situación difiere de la afrontada por Europa.

24. El impuesto a las transacciones financieras, vigente hoy únicamente en Colombia, puede ser considerado como una alternativa contra la evasión fiscal y un mecanismo para garantizar mínimos de recaudación en el impuesto sobre la renta, en el orden andino, pero con una concepción sustancialmente distinta de la que actualmente lo caracteriza. Hoy, como tributo autónomo sobre las operaciones financieras sin la menor consideración sobre el origen de las mismas, que es, no consulta la capacidad contributiva, en absoluto, y es notoriamente injusto. Pero sus perniciosos alcances del presente pueden ser superados si se le regula como un sistema eficiente de pago a buena cuenta del impuesto sobre la renta.

25. Es perfectamente factible e importante un régimen de derecho comunitario derivado, con efecto directo y aplicación directa, sobre medidas, pautas y precisiones para descartar la doble tributación en los impuestos sobre la renta y patrimonio respecto de hechos generadores que ocurran en el ámbito territorial de los países que hacen parte de las comunidades supranacionales. En este sentido, es de reconocer la importancia de la decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina, por la cual se modificó el denominado *anexo I* de la *Decisión 40*, sobre reglas para evitar la doble tributación en el impuesto sobre la renta en el orden intracomunitario.

26. Sin embargo, se hace necesario insistir en la modificación del denominado *anexo II* de la misma *Decisión 40*, por el cual se adoptó un modelo *de convenio* a celebrar con terceros países para evitar la doble tributación en los impuestos sobre la renta y complementarios.

27. Con el objeto de superar la utopía de un sistema extremo de *imposición en el país de la fuente de generación de la renta gravable* pero al mismo tiempo proteger y defender las peculiaridades propias de nuestros países en medio de la evidencia de tensiones cada vez mayores entre países exportadores y *países importadores de capital*, es necesario trabajar en pos de un *modelo de convenio* realista con tres horizontes, a saber: Un horizonte andino, y si se quiere latinoamericano, que con una visión abierta al mundo permita arribar a conclusiones sobre los criterios que deben informar la posición de nuestros países en los tratados internacionales contra la doble tributación en los impuestos sobre la renta y complementarios a celebrar con terceros países, y en especial, con los países industrializados; Un horizonte europeo y norteamericano que con una mentalidad igualmente abierta al mundo nos permita conocer los criterios que a juicio de los países exportadores de



capital pueden facilitar el acercamiento con los países importadores para arribar a los tratados en cuestión; y un horizonte dialéctico que, a manera de síntesis respecto de las dos posiciones mencionadas, ofrezca a nuestros países la posibilidad de contar con un *modelo* verdaderamente aplicable y eficaz.

28. Las experiencias de Europa en lo relativo al tratamiento de las fusiones, escisiones, reestructuraciones empresariales y dividendos y participaciones en el marco de grupos empresariales y sociedades vinculadas, debe servir de contexto para procurar la armonización tributaria andina en estas materias por lo que las mismas significan para los movimientos de capitales y las inversiones internacionales. Y cabe reiterar, al respecto, que la adopción de normas para regular la localización de las bases gravables que cuantifican los hechos generadores en determinadas jurisdicciones intracomunitarias puede ser factible, con efecto directo y con aplicación directa, porque no sólo no se viola con ello el principio democrático sino que se garantiza plenamente a partir de pautas claras y precisas para evitar la doble tributación internacional.

29. La armonización, como la integración en general, en todo caso, sólo es factible en un entorno en el cual el espíritu comunitario predomine sobre el nacionalismo a ultranza. Para ello, resulta indispensable afirmar una conciencia comunitaria individual y colectiva a través de los centros educativos y de todos los medios de comunicación. Tal vez la falta de un verdadero ánimo de integración, sea la causa fundamental de los precarios logros que registra la Comunidad Andina en esta materia.

30. La armonización dispuesta por las normas de derecho comunitario derivado en nada o en muy poco puede contribuir al proceso de integración andina si los Estados miembro no dedican su mayor esfuerzo a acatarlas en forma rigurosa. Tan obvia conclusión es necesaria, si se tiene en cuenta que, como se menciona en la obra, las pocas disposiciones sobre armonización que se han expedido en el orden andino no se han cumplido en cabal forma.

\* \* \*



## EL TRATO NACIONAL RESPECTO DE LOS TRIBUTOS INTERNOS EN LOS TRATADOS DE LIBRE COMERCIO - IMPUESTOS DE EQUIPARACIÓN O IGUALACIÓN -

*Doctor Gabriel Ibarra Pardo*

En la presente intervención comentaremos, en términos generales, cuáles son los desarrollos que ha tenido el principio del trato nacional en la Comunidad Andina de Naciones y en especial en relación con los denominados impuestos de igualación o equiparación.

Se hará referencia aquí a los pronunciamientos que el Tribunal Andino de Justicia ha expedido sobre el particular, así como al artículo III del GATT.

### **I. INTRODUCCIÓN: QUÉ ES EL PRINCIPIO DE TRATO NACIONAL**

El principio de trato nacional es un principio fundamental incorporado en todos los tratados comerciales que ha firmado Colombia, en virtud del cual las partes signatarias del tratado se obligan a conferir el mismo trato a los bienes importados y a los producidos en el país, al menos después de que las mercancías extranjeras hayan entrado en el mercado.<sup>1</sup>

A raíz de la culminación de la Rueda Uruguay, este principio se hizo extensivo al comercio de servicios, a las marcas de fábrica o de comercio, a los derechos de autor, a las patentes extranjeras, nacionales<sup>2</sup> y finalmente se consignó también en el Acuerdo Sobre las Medidas en Materia de Inversiones Relacionadas con el Comercio.<sup>3</sup>

Es menester tener en cuenta, que el trato nacional sólo se aplica una vez que el producto ha ingresado al mercado doméstico del país en cuestión.

Así, por ejemplo, la aplicación de derechos de aduana a las importaciones no

<sup>1</sup> Documento explicativo preparado por la Organización Mundial del Comercio, disponible en: [http://www.wto.org/spanish/thewto\\_s/whatis\\_s/tif\\_s/fact2\\_s.htm](http://www.wto.org/spanish/thewto_s/whatis_s/tif_s/fact2_s.htm)

<sup>2</sup> Idem.

<sup>3</sup> Acuerdo sobre "MIC's "disponible en :[http://64.233.161.104/search?q=cache:R7sRZTXVNT0J:www.sice.oas.org/Trade/ronda\\_ur/17.asp+OMC+acuerdo+inversiones&hl=es](http://64.233.161.104/search?q=cache:R7sRZTXVNT0J:www.sice.oas.org/Trade/ronda_ur/17.asp+OMC+acuerdo+inversiones&hl=es)

constituye una trasgresión de este principio, por cuanto una vez los bienes importados cancelan los tributos de aduana, quedan nacionalizados, lo que significa que ellos ingresan al circuito económico y se equiparan para todos los efectos a los bienes producidos en el país importador, motivo por el cual no es admisible, a partir de este momento, ningún tipo de discriminación respecto de la aplicación de normas y disposiciones internas, así como en relación con el régimen tributario.

## II. EL PRINCIPIO DEL TRATO NACIONAL EN LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES Y SU TRATAMIENTO EN EL TRIBUNAL ANDINO DE JUSTICIA

El Acuerdo de Cartagena consagra de manera expresa este principio, en su Artículo 75, el cual dispone:

*En materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos, los productos originarios de un país Miembro gozarán en el territorio de otro País Miembro de tratamiento no menos favorable que el que se aplica a productos similares nacionales. (La subraya no es del texto).*

El sentido y alcance de este principio ha sido reconocido en reiterada jurisprudencia del Tribunal Andino.<sup>4</sup>

Sobre el particular es menester referirse, en primer lugar, a la Sentencia 03-AI-1997, en la que el Tribunal consideró que el tratamiento tributario que otorgaban los departamentos colombianos a sus licores era discriminatorio respecto de los provenientes de la comunidad andina.<sup>5</sup>

Otro precedente de obligatoria referencia, es el consignado en la Sentencia 79-AN-2000, en la que se declaró que el denominado “IVA implícito” con el que se gravaban ciertos productos importados, contravenía el principio de trato nacional.

Así mismo, las Sentencias 134-AI-2002 y 132-AI-2003 que se refieren a la Ley del Impuesto del Valor Agregado de Venezuela (30 de agosto de 2002, Gaceta Oficial No. 5601), que establecía un impuesto de equiparación (IVA implícito) a los productos provenientes de la Comunidad Andina.

<sup>4</sup> El Tribunal Andino de Justicia se ha pronunciado sobre el tema del Trato Nacional con relación al IVA implícito, entre otras, en las sentencias 52-AI-2002, 134-AI-2002, 132-AI-2003 y 03-AI-97.

<sup>5</sup> En esta sentencia, el Tribunal Andino no cuestionó que los Departamentos colombianos ostentaran un monopolio rentístico en cuanto a los licores, sin embargo estimó que sus órganos administrativos no podían valerse de esta situación para discriminar contra los licores provenientes de la subregión.

La República de Venezuela, en las dos sentencias, adujo que los países de la CAN gozaban de autonomía tributaria, por lo que el legislador venezolano se encontraba en libertad de establecer los impuestos que a bien tuviera; este argumento fue desestimado de plano por el Tribunal, quien reiteró que la autonomía tributaria estaba sujeta al límite establecido por el principio del Trato Nacional, el cual constituye una de las columnas vertebrales del ordenamiento comunitario, por consiguiente el mismo no puede estar supeditado a las disposiciones internas de los países miembros.<sup>6</sup>

En estos dos eventos, aunque Venezuela intentó justificar la aplicación del impuesto teniendo en cuenta la situación de desigualdad de los productores nacionales frente a los foráneos, el Tribunal Andino fue enfático al expresar que un impuesto establecido exclusivamente a los productos importados y no a los nacionales, constituía una clara violación del principio tema de este artículo.<sup>7</sup>

- Análisis de la jurisprudencia en cuanto a los impuestos de equiparación o igualamiento.

En relación con el tema del trato nacional, reviste especial interés el análisis de los denominados impuestos de igualación o equiparamiento.

En este sentido, es imperativo remitirnos a la Sentencia 79-AN-2000, mencionada anteriormente, en la que el Tribunal Andino de Justicia declaró que el llamado IVA implícito establecido por Colombia a ciertos productos importados, era contrario al principio de trato nacional consagrado en el Acuerdo de Cartagena.<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> “El principio de “trato nacional” es inherente al proceso de integración, por ello los Países Miembros están obligados a no discriminar entre bienes nacionales y originarios de los demás Países Miembros, el alcance de dicha disposición, no se limita a impuestos, tasas y otros gravámenes internos, sino también a cualquier norma nacional que afecte la libre circulación de los productos en el interior del Estado y en el mercado comunitario. El respeto a dicho principio es fundamental para el pleno funcionamiento de la libre circulación de mercancías, que es la base de los compromisos de la integración andina”. Sentencia 134-AI-2002.

<sup>7</sup> “De los hechos expuestos en la demanda, este Tribunal ha podido apreciar que la Ley del IVA (LIVA) venezolano, y su reglamento, (...) discrimina entre ciertos productos venezolanos al calcular el impuesto tomando una base imponible diferente a aquella con que se calcula el IVA para productos similares provenientes de otros países de la Subregión, lo que constituye una clara violación del Principio de Trato Nacional, recogido en el artículo 75 del Acuerdo de Cartagena”. Sentencia 132-AI-2003.

<sup>8</sup> Esta sentencia será comentada ampliamente en el siguiente acápite de este escrito.

Dentro de los productos que se busca equiparar en el tratamiento tributario, se encontraban las hortalizas, los animales vivos, el café, los cereales y las frutas – entre otros muchos -, siendo la base gravable del tributo, el costo de producción nacional del bien en cuestión.

Ha de aclararse que el IVA implícito buscaba contrarrestar el trato desigual que confería la ley a los productos nacionales, con relación a los importados, situación ésta que surgía de la artificial figura de la exclusión del IVA.

Como es sabido, el Estatuto Tributario, especialmente en su artículo 424, excluye del régimen del IVA una lista de productos terminados, lo que lleva a que, en el caso de los productores nacionales, éstos no puedan deducir el IVA que se ha cancelado en razón de las materias primas.

Esta circunstancia coloca a los bienes nacionales en una situación de desventaja frente a los importados, en la medida en que los importadores no tienen que asumir este “sobrecosto”.

De tal manera que el IVA que grava las materias primas termina convirtiéndose en una erogación irrecuperable para el fabricante doméstico, al no estar los bienes finales gravados con el mismo tributo.

Recordemos de nuevo que el régimen del IVA implícito<sup>9</sup> buscaba contrarrestar la desigualdad que se presentaba en favor de los productos importados, respecto de los nacionales, al gravar los primeros en la proporción equivalente al mayor gasto asumido, por los productores locales, en razón del IVA cobrado a las materias primas utilizadas en la producción de esos bienes.

De ahí que el sistema del IVA implícito perseguía restablecer la paridad y garantizar los términos de competitividad y, por consiguiente, se trataba de una expresión del principio de igualdad contemplado en la Carta Política.

Infelizmente el Tribunal Andino de Justicia no lo consideró así y en la sentencia que resolvió el proceso, 79-AN-2000 afirmó que la creación, la vigencia y la aplicación de este tributo constituía un gravamen de acuerdo

---

<sup>9</sup> El IVA implícito fue regulado por el Decreto 1344 de 1999, el cual modificó el artículo 424 del Estatuto Tributario

con lo establecido por el artículo 73<sup>10</sup> del Acuerdo de Cartagena, según el cual se entienden por “gravámenes” los derechos aduaneros y cualesquier otros recargos de efectos equivalentes, sean de carácter fiscal, monetario o cambiario, que incidan sobre las importaciones.<sup>11</sup>

Fundamentado en lo anterior, dictaminó que la imposición de ese gravamen por parte de Colombia atentaba contra el programa de liberación de la Comunidad Andina, consagrado en el Capítulo V del mencionado acuerdo.<sup>12</sup>

<sup>10</sup> **Acuerdo de Cartagena, Artículo 73:** “Se entenderá por “gravámenes” los derechos aduaneros y cualesquier otros recargos de efectos equivalentes, sean de carácter fiscal, monetario o cambiario, que incidan sobre las importaciones. No quedarán comprendidos en este concepto las tasas y recargos análogos cuando correspondan al costo aproximado de los servicios prestados.

Se entenderá por “restricciones de todo orden” cualquier medida de carácter administrativo, financiero o cambiario, mediante la cual un País Miembro impida o dificulte las importaciones, por decisión unilateral. No quedarán comprendidas en este concepto la adopción y el cumplimiento de medidas destinadas a la:

- a) Protección de la moralidad pública;
- b) Aplicación de leyes y reglamentos de seguridad;
- c) Regulación de las importaciones o exportaciones de armas, municiones y otros materiales de guerra y, en circunstancias excepcionales, de todos los demás artículos militares, siempre que no interfieran con lo dispuesto en tratados sobre libre tránsito irrestricto vigentes entre los Países Miembros;
- d) Protección de la vida y salud de las personas, los animales y los vegetales;
- e) Importación y exportación de oro y plata metálicos;
- f) Protección del patrimonio nacional de valor artístico, histórico o arqueológico; y
- g) Exportación, utilización y consumo de materiales nucleares, productos radiactivos o cualquier otro material utilizable en el desarrollo o aprovechamiento de la energía nuclear”.

<sup>11</sup> Con relación a este artículo, que en el momento del fallo era el artículo 72 del Acuerdo de Cartagena, el Tribunal Andino de Justicia sentenció: “Se protegen todas aquellas situaciones con las cuales se pretenda recargar el valor de las importaciones que, por estar realizándose dentro de una zona de libre comercio, no deben gravarse con suma alguna derivada del hecho mismo de la importación, a no ser que se trate del cobro de servicios que son de cuenta del importador, tales como: descargue, utilización de puertos y hangares, bodegajes, y otros trámites relativos al desarrollo del comercio internacional”. Sentencia 79-AN-2000.

<sup>12</sup> Tribunal Andino de Justicia. Sentencia 53-AI- 2000. El Tribunal confirma la validez de las resoluciones 311 y 362 de la Secretaria General de la Comunidad, en las que se determina que el Decreto 1344 de 1999 viola el artículo 72 del Acuerdo de Cartagena.

Adujo lo siguiente el Tribunal:

*“Es perfectamente entendible para el Tribunal el empeño del legislador andino en prevenir cualquier intento de desviación, que utilizando la vía de los recargos monetarios, cualquiera fuere su naturaleza, su propósito y su destinación, pudieran realizar los Países Miembros, desnaturalizando con ello el programa de liberación que es, por cierto, la esencia del mercado común y uno de los fines propios del Acuerdo de Integración Subregional”*<sup>13</sup>

En nuestra opinión, el Tribunal Andino de Justicia omitió evaluar la situación en conjunto y no tuvo en cuenta los efectos y el propósito de este tributo.

Su análisis se limitó simplemente a considerar el hecho formal, y aislado, de que el impuesto era aplicado exclusivamente sobre las importaciones, sin considerar que su propósito era precisamente garantizar el principio de igualdad entre los bienes de uno y otro origen.

### **III. INTERPRETACIÓN DEL TRIBUNAL ANDINO DE JUSTICIA SOBRE LOS TRIBUTOS DE IGUALACIÓN O EQUIPARAMIENTO Y EL IVA IMPLÍCITO, SENTENCIA 79-AN-2000**

El Tribunal Andino de Justicia, en sentencia 79-AN-2000, resolvió la acción de nulidad interpuesta por la República de Colombia, en contra de la Resolución 311 expedida por la Secretaría General de la Comunidad Andina de Naciones.<sup>14</sup>

En la mencionada Resolución, la Secretaría General determinó que *“el cobro del IVA implícito a las importaciones de origen subregional aplicado por el Gobierno de Colombia, mediante Decreto 1344 de 1999, constituye un gravamen a los efectos del Capítulo V sobre el Programa de Liberación del Acuerdo de Cartagena,”*<sup>15</sup> por lo que otorgó un mes para desmontar este sistema, respecto de los Países Miembros.

Es de anotar que, como mencionamos anteriormente en este artículo, la Resolución 311 se expidió con ocasión de la modificación del Estatuto Tributario realizada por el Decreto 1344 de 1999 y mediante la cual se gravó con el IVA implícito a más de 318 partidas arancelarias.

En la demanda, Colombia planteó que el mecanismo del IVA implícito era válido no solo a la luz del Acuerdo de Cartagena, sino de los principios generales del derecho, por constituir éste un tributo que salvaguardaba la equidad entre los productores nacionales y los de los otros Países Andinos.

<sup>13</sup> Tribunal Andino de Justicia. Sentencia 79-AN-2000.

<sup>14</sup> Publicada en la Gaceta Oficial No. 503, de 5 de noviembre de 1999.

<sup>15</sup> Resolución 311 de 1999, Secretaría General de la Comunidad Andina de Naciones



Se arguyó entonces que su desmonte quebrantaría el principio de igualdad.

Sin embargo, el Tribunal acogió la opinión de la Secretaría y concluyó que el “denominado” IVA implícito constituía un gravamen injustificado, que violaba el principio del trato nacional al imponer un tributo que se aplicaba de manera exclusiva a los bienes importados.<sup>16</sup>

Así, respecto de los tributos de equiparación en general, y en especial del IVA implícito, el Tribunal Andino de Justicia consideró en la sentencia en comento, 79-AN-2000,<sup>17</sup> que esta medida era ilícita en el ámbito comunitario andino, pues limitaba injustificadamente el comercio en estrecha interpretación del principio del trato nacional.<sup>18</sup>

La sentencia del Tribunal amerita los siguientes comentarios:

1. El principio del trato nacional consagrado en el Artículo 75 del Acuerdo de Cartagena, no es otra cosa que una expresión del principio de igualdad.<sup>19</sup> Ambos principios buscan evitar que se confieran tratos discriminatorios, bien a los productos importados, bien a los productos nacionales y garantizar un trato equitativo a unos y a otros.

<sup>16</sup> “Se protege todas aquellas situaciones con las cuales se pretenda recargar el valor de las importaciones que, por estar realizándose dentro de una zona de libre comercio, no deben gravarse con suma alguna derivada del hecho mismo de la importación, a no ser que se trate del cobro de servicios que son de cuenta del importador, tales como: descargue, utilización de puertos y hangares, bodegajes, y otros trámites relativos al desarrollo del comercio internacional” (subrayas fuera del texto). Sentencia 79-AN-2000.

<sup>17</sup> Es de anotar que el contenido sustancial de esta jurisprudencia fue ratificado en las Sentencias 134-AI-2002 y 132-AI-2003, respecto del IVA implícito aplicado en Venezuela.

<sup>18</sup> “No son válidos los argumentos esgrimidos por la República de Colombia para atacar la legalidad de la Resolución demandada, toda vez que ellos se fundamentan en una errada aplicación del principio de trato nacional contenido de manera precisa y clara en el artículo 74 y destinado **exclusivamente** a evitar la discriminación, en materia de impuestos internos en contra de los bienes de importación” (subrayas y negrillas fuera del texto). Sentencia 79-AN-2000. Debemos anotar que el artículo 74 es ahora el 75 del Acuerdo de Cartagena.

<sup>19</sup> Además de ser uno de los principios generales del derecho, la igualdad y no discriminación está consagrada en el artículo 13 de la Carta, que dispone: “Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica. El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas a favor de grupos discriminados o marginados”.

2. Es así que los tributos de equiparación, que busquen corregir un trato desigual y discriminatorio que afecte los bienes nacionales, respecto de los importados, no pueden quebrantar el principio del trato nacional, ni el principio de igualdad y por el contrario, constituyen una expresión de dichos principios.

Respecto de lo anterior, los doctrinantes Jackson, Davey y Sykes, han considerado que el principio de equidad es la base no solo del principio de trato nacional, sino también del de la nación más favorecida, teniendo en cuenta que se reconocen las diferencias que puedan existir entre los países negociadores, tratándose a éstos según sus capacidades económicas y situaciones internas.<sup>20</sup>

En virtud de lo anterior, el principio de equidad implica que se debe considerar siempre la situación de cada país signatario de un tratado en particular, puesto que en el desarrollo del mismo pueden surgir situaciones de las que se derive una inequidad para alguno de los afectados, en el caso que nos ocupa, el de los productores colombianos y los “impuestos de cascada”.

En efecto, no es de recibo, bajo un supuesto de igualdad y no discriminación, tratar igual a lo diferente.

De tal manera que si bien es cierto el principio del trato nacional pretende evitar que se confiera un trato menos favorable a los bienes extranjeros, que el que se otorga en materia de impuestos internos a los nacionales, por esa misma razón no puede convertirse ese principio en una talanquera para corregir los tratos discriminatorios que se presenten en contra de los bienes del país importador, respecto de los bienes foráneos.

En este sentido, es menester advertir que los tributos de “equiparación” o “igualación” son admitidos en la Unión Europea,<sup>21</sup> esquema mucho más avanzado y sofisticado que el de la Comunidad Andina, así como también en el ámbito de la OMC.

Cabe aquí anotar que la doctrina entiende por principio de equidad la exclusión de tratos y clasificaciones arbitrarias entre las naciones miembros de un tratado internacional.<sup>22</sup>

De ahí que seguidamente se pase a analizar los desarrollos de que ha sido objeto este asunto en los escenarios enunciados.

---

<sup>20</sup> JACKSON, John H., DAVEY, William J., SYKES, Alan O. “Legal Problems of International Economic Relations”. Cases, Materials and Text. Third Edition. American Casebook Series. West Publishing Co., Saint Paul, Minnesota, USA. 1995, p. 436 y ss.

<sup>21</sup> El artículo 93 del Tratado Constitutivo de la Unión Europea dispone que se adoptarán todas las medidas tendientes a la consecución de la armonización tributaria al interior de la Comunidad. Respecto de esta disposición, se han expedido Directivas sobre el IVA, que incluyen las que buscan impedir los impuestos en cascada, fenómeno muy dado antes de ser regulado. Véase al respecto: DIEZ-HOCHLEITNER, Javier; MARTÍNEZ CAPDEVILA, Carmen. “Derecho de la Unión Europea. Textos y comentarios”. Mc Graw Hill, Madrid, 2001, p. 179-180.

<sup>22</sup> CABANELLAS, Guillermo. “Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual.” 15 Edición. Editorial Heliasta SRL, Buenos Aires.

#### IV. EL PRINCIPIO DE TRATO NACIONAL EN LA OMC Y SU RELACIÓN CON LOS TRIBUTOS DE IGUALACIÓN

El artículo III del GATT, consagra el principio del trato nacional, según el cual en materia de tributación y regulaciones internas, ninguna parte contratante podrá conferir un tratamiento menos favorable, respecto de los bienes importados, con el fin de proteger los productos similares nacionales:

Así, los Numerales 1 y 2 del artículo III del GATT disponen:

*“1. Las partes contratantes reconocen que los impuestos y otras cargas interiores, así como las leyes, reglamentos y prescripciones que afecten a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución o el uso de productos en el mercado interior y las reglamentaciones cuantitativas interiores que prescriban la mezcla, la transformación o el uso de ciertos productos en cantidades o en proporciones determinadas, no deberían de aplicarse a los productos importados o nacionales de manera que se proteja la producción nacional.*

*“2. Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el de cualquier otra parte contratante no estarán sujetos, directa ni indirectamente a impuestos interiores u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean, superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares. Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, impuestos y otras cargas interiores a los productos importados o nacionales, en forma contraria a los principios enunciados” (subrayamos)<sup>23</sup>*

<sup>23</sup> Numerales 1 y 2 del artículo III del GATT: *“1. Las partes contratantes reconocen que los impuestos y otras cargas interiores, así como las leyes, reglamentos y prescripciones que afecten a la venta, la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución o el uso de productos en el mercado interior y las reglamentaciones cuantitativas interiores que prescriban la mezcla, la transformación o el uso de ciertos productos en cantidades o en proporciones determinadas, no deberían de aplicarse a los productos importados o nacionales de manera que se proteja la producción nacional.*

*“2. Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el de cualquier otra parte contratante no estarán sujetos, directa ni indirectamente a impuestos interiores u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean, superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares. Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, impuestos y otras cargas interiores a los productos importados o nacionales, en forma contraria a los principios enunciados” (subrayamos). Es de anotar que la nota suplementaria al artículo III define lo comprendido como impuesto directo así:*

*“Todo impuesto interior u otra carga interior, o toda ley, reglamento o prescripción de la clase a que se refiere el párrafo 1º, que se aplique al producto importado y al producto nacional similar y que haya de ser percibido o impuesto, en el caso del producto importado, en el momento o en el lugar de la importación, será, sin embargo, considerado como un impuesto interior u otra carga interior, o como una ley, reglamento o prescripción de la clase, mencionada en el párrafo 1, y estará, por consiguiente, sujeto a las disposiciones del artículo III.”*

La nota transcrita pretende evitar que las ventajas conferidas por las partes contratantes (reducción de gravámenes arancelarios y de otro tipo de restricciones), se vean menoscabadas o anuladas, por la aplicación discriminatoria de impuestos internos dirigidos a proteger la producción nacional.

En consecuencia el tratado introduce limitaciones para los países, respecto del uso de los tributos internos, y prohíbe que ellos se utilicen como mecanismo para salvaguardar la industria doméstica de la competencia extranjera.

Sin embargo, es de aclarar que ello no significa que las cargas impuestas a los productos nacionales, lleguen a ser más onerosas que aquellas cobradas a los productos importados, toda vez que el principio rector al que nos remite el trato nacional es, como expusimos en el anterior acápite, el de la no discriminación, el de igualdad, que, al ser uno de los lineamientos generales del derecho, no puede verse como operante en un solo lado de la ecuación.

Ahora bien, un impuesto interno protege la industria nacional, respecto de la competencia extranjera, cuando se aplica en exceso al producto importado en comparación con el que grava el producto nacional similar.

Sobre el particular, es imperativo hacer referencia al litigio relativo a las medidas impuestas por Japón a los vinos y bebidas alcohólicas importadas,<sup>24</sup> en el cual el Órgano de Apelación de la OMC consideró que para que la aplicación de un gravamen interno, a un producto importado, pueda ser calificada como inconsistente con el artículo III.2, es menester que se reúnan tres condiciones:

- a) Que los productos importados y domésticos sean directamente competitivos o sustitutos.
- b) Que estos productos no hayan sido gravados, en lo que a impuestos internos se refiere, de manera similar.
- c) Que la manera disímil de gravar estos bienes lleve a proteger al producto nacional de la competencia del importado.

Nos detendremos en este escrito sobre los puntos b) y c), pues consideramos que éstos fueron los que se dejaron de lado en el análisis del Tribunal Andino de Justicia, llegándose a una interpretación que en nuestro concepto es frontalmente contraria al principio que se pretendió tutelar.

En cuanto al punto b), puede observarse que el texto del artículo III.2 es bastante amplio, pues el texto no realiza ninguna distinción respecto de si el impuesto inter-

---

<sup>24</sup> Véase: *The Appellate Body Report. Japan – Taxes on alcoholic beverages. ITLR – Volume 1 – Issue 2. October 4, 1996. P. 24*

no, a tener en cuenta en la comparación, debe aplicarse únicamente en la fase final o en las diferentes etapas del proceso productivo.

Puede considerarse, que son estas últimas la base de los impuestos de equiparamiento en general, y del IVA implícito en particular.

Así las cosas, no vemos por qué, si la ley no distingue estas materias, el intérprete pueda hacerlo.

Entonces, puede inferirse, sin temor a incurrir en una extralimitación en el ámbito interpretativo, que en el artículo III un impuesto aplicado, aún de manera exclusiva, a las importaciones<sup>25</sup> no será discriminatorio o ilegal, si el bien doméstico competitivo está también gravado, en el mismo monto, con otro impuesto igual o similar.

De hecho, algunos autores han llegado a sostener que los impuestos internos a las importaciones, "...pueden ser diseñados para igualar las cargas aplicadas no solo respecto de productos domésticos idénticos o similares, sino también respecto de un artículo a partir del cual el producto importado ha sido manufacturado o elaborado en todo o en parte"<sup>26</sup>

Estos impuestos internos que se aplican a las importaciones, para equilibrar las cargas que afectan de manera exclusiva a los productos domésticos, es lo que se conoce en la jerga de los tratadistas del GATT como "*border tax adjustment*"<sup>27</sup> y en concreto como "*import equalization charge*" por oposición a los "*export refund*"<sup>28</sup> que son la otra modalidad de este género.

<sup>25</sup> Este fue precisamente el caso debatido en la sentencia 79-AN-2000.

<sup>26</sup> Véase: DAM, Kenneth W. "*The GATT: Law and the International Economic Organization*". *Midway reprint*, 1997. University of Chicago Press. P. 211 y 212.

<sup>27</sup> Al respecto, el reporte del "Working Party on Border Tax Adjustments", que fue adoptado por los signatarios del GATT en 1970, concluyó: "*There was convergence of views to the effect that taxes directly levied on products were eligible for tax adjustment. Examples of such taxes comprised specific excess duties, sales taxes and cascade taxes and the tax on value added ... furthermore, the Working Party concluded that there was convergence of views to the effect that certain taxes that were not directly levied on products were not eligible for tax adjustment. Examples of such taxes comprised social security charges whether on employers or employees and payroll taxes*". Véase: JACKSON, DAVEY, SYKES, Op. Cit., p. 534.

<sup>28</sup> Se entiende por "*export refund*" la devolución de impuestos indirectos que se hubieren pagado por el productor nacional sobre las materias primas e insumos incorporados físicamente en los bienes objeto de exportación. Estas devoluciones no se consideran subsidios prohibidos en la medida en que las mismas no excedan el nivel de impuestos indirectos pagados por el producto exportado.

En cuanto al punto c), lo que busca en esencia el artículo III.2 es que los impuestos internos que se apliquen a los productos domésticos e importados, no lleven a favorecer competitivamente a los primeros. Es decir que, si los impuestos que gravan uno y otro producto no son similares y esa disparidad produce distorsiones competitivas que favorecen los bienes nacionales, se considera que los impuestos internos brindan protección a la industria nacional y de esa manera se estaría contradiciendo el artículo III.2 del GATT.

Ahora bien, cuando la diferencia entre los impuestos aplicados a los productos importados y a los nacionales no sea mínima o *de minimis* se presume que la disparidad en el tratamiento de los impuestos internos, causa *per se* distorsiones en las condiciones de competencia, en favor de la producción doméstica.

Es decir que, en estos casos, no es necesario demostrar que la aplicación del régimen impositivo interno ha llevado a reducir el volumen de importaciones, así como tampoco cuál fue la intención o propósito del legislador al establecer la diferencia en los niveles impositivos, entre uno y otro producto.

Basta entonces con establecer que esa diferencia es significativa, o mejor que no es "*de minimis*", para que se considere que existe evidencia suficiente, en el sentido de que el régimen impositivo interno considere una protección a la industria nacional, de manera inconsistente con el artículo III.2 del GATT.

Si la diferencia es insignificante o mínima, se requerirá entonces entrar a determinar en cada caso, si esta diferencia afecta las condiciones de competitividad de uno y otro producto, de tal manera que se proteja a la industria nacional.

En la controversia relativa a las medidas impuestas por Japón sobre las bebidas alcohólicas importadas, se consideró que para evaluar las circunstancias, en cada caso, debía adelantarse un minucioso y comprehensivo examen acerca de la estructura y aplicación de la medidas en discusión, así como de cada uno de los factores relevantes, que puedan incidir sobre los efectos de las mismas. En este caso, resaltó el Órgano de Apelación que el artículo III.2 del GATT no prescribe ni exige ningún método ni sistema específico de tributación de tal manera que pueden existir razones objetivas "*...que justifiquen la existencia de diferencias en el sistema impositivo que se aplique a los bienes importados respecto de aquel que rija para los bienes competitivos domésticos*"<sup>29</sup>

Así, las diferencias en estos sistemas impositivos, podía ser compatible con el mencionado artículo, siempre que éstas no tuvieran un efecto discriminatorio y que no significaran una protección para la industria nacional.

---

<sup>29</sup> The Appellate Body Report..., op.cit

Por ello, y con el fin de evitar que la diferencia en los sistemas impositivos lleve a conferir una mayor protección a la industria nacional, es de suma importancia calcular de manera precisa, la tarifa que bajo los diferentes esquemas pagan los bienes importados y nacionales.

Así, cuando exista un sistema impositivo multifase, como es el caso del IVA implícito, es preciso realizar un inventario detallado de los impuestos indirectos percutidos a lo largo de la cadena productiva, que el productor nacional ha tenido que pagar en razón de las materias primas, insumos y servicios requeridos para la producción del bien final.

De hecho, en la Unión Europea fue acogida la tesis según la cual es admisible fijar una tasa promedio en los eventos citados, con el fin de determinar cuál es la máxima tarifa que se puede aplicar a los productos importados. Así, el artículo 97 del Tratado de Roma, establece que *“los países miembros que apliquen un impuesto al consumo o al valor agregado calculado sobre un sistema acumulativo multifase pueden, en el caso de los impuestos internos, que apliquen sobre los productos importados o en el caso de devoluciones de impuestos permitidos por ellos respecto de productos exportados, establecer tasas promedio para productos o grupo de productos, siempre y cuando no se infrinjan los principios establecidos en los artículos 95 y 96”*<sup>30</sup> (La subraya no es del texto).

## V. CONCLUSIONES

Así como en los principales tratados se ha consignado el principio del Trato Nacional, en desarrollo del derecho a la igualdad de los particulares frente a la ley, concluimos que éste no puede aplicarse exclusivamente a los bienes importados porque de lo contrario se estaría violando su esencia, ejerciéndose un trato discriminatorio respecto de los productos nacionales, lo que llevaría a quebrantar de manera grosera este principio.

El principio de Trato Nacional debe aplicarse cuidando de respetar de manera celosa el derecho a la igualdad, consagrado en el artículo 13 de la Constitución Nacional, lo que implica que para garantizar este principio constitucional debe de acudir a los tributos de igualación o equiparamiento, cuando las circunstancias así lo ameriten.

---

<sup>30</sup> Los artículos 95 y 96, están redactados de manera similar al artículo III del GATT, en la medida en que prohíben proteger a la industria doméstica, mediante el uso discriminatorio de los impuestos internos, así como gravar en exceso las importaciones, respecto de las cargas impositivas internas que se aplican a los bienes de producción nacional.

Ahora bien, si bien la sentencia del Tribunal que ha sido objeto de análisis, adopta una tesis que en nuestro concepto, viola flagrantemente el principio de igualdad y de manera inexplicable ha omitido tener en cuenta los desarrollos que sobre el tema se han dado en la Unión Europea y en el ámbito del GATT, el hecho es que este pronunciamiento jurisprudencial proscriba, nos guste o no, la posibilidad de acudir a los impuestos de equiparación o igualación en Colombia y en los países andinos.

Así las cosas, las desigualdades que se deriven del artificial esquema presentado en la exclusión del IVA, no pueden ser corregidos por los impuestos de igualación, lo que demuestra una vez más que el sistema de exclusión del IVA no solo es inconveniente, sino que confiere un trato discriminatorio a los productos colombianos, en detrimento del interés nacional.

Todo lo anterior nos lleva a concluir indefectiblemente que este sistema debe ser urgentemente reemplazado por un sistema acorde con el principio de igualdad.



## Sección II

# CONCEPTOS EMITIDOS POR EL ICDT A LA CORTE CONSTITUCIONAL



---

**CONCEPTOS PARA LA CORTE CONSTITUCIONAL**  
**1° de julio a 31 de diciembre de 2003**

---

**TEMA: DERECHO CONSTITUCIONAL – Autonomía – Principios de igualdad, equidad y progresividad – Unidad de materia – IMPUESTO SOBRE LA RENTA – IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – PROCEDIMIENTO – IMPUESTOS TERRITORIALES**

**Ponentes del Concepto: Drs. ÁLVARO LEYVA ZAMBRANO, ENRIQUE MANOSALVA AFANADOR y CARLOS MARIO LAFAURIE ESCORCE**

Expediente número D-4585. Magistrado Ponente Doctor Jaime Córdoba Triviño. Actor: Humberto de Jesús Longas Londoño. Concepto ICDT del 3 de julio de 2003.

En respuesta a la invitación formulada por esa Corporación para presentar concepto en el proceso de la referencia, cuya demanda fue remitida con oficio No. 952 del pasado tres de junio de 2003, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en dos sesiones del Consejo Directivo, los días 24 y 25 de junio del año en curso.

En la elaboración del presente concepto actuaron como ponentes los doctores **ÁLVARO LEYVA ZAMBRANO, ENRIQUE MANOSALVA AFANADOR y CARLOS MARIO LAFAURIE ESCORCE**, quienes no observaron impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en las correspondientes reuniones, doctores Juan de Dios Bravo González, Alfredo Lewin Figueroa, Héctor Julio Becerra Becerra, Alberto Múnera Cabas, Bernardo Carreño Varela, Juan Rafael Bravo Arteaga, Jaime Abella Zárate, Luis Miguel Gómez Sjöberg, Luis Enrique Betancourt Builes, Mauricio Piñeros Perdomo, Vicente Amaya Mantilla, Sofía Regueros de Ladrón de Guevara, Juan Pablo Godoy Fajardo, Luz Clemencia Alfonso Hostios y Catalina Hoyos Jiménez.

Pese a que EL INSTITUTO no tiene carácter oficial, en desarrollo de su objeto, la defensa del derecho tributario, y habida consideración de la obligante invitación de la Honorable Corte Constitucional, con mucho gusto contribuye al examen de constitucionalidad de las normas impugnadas, lo que hace en los siguientes términos:

---

**INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**

## I. NORMAS ACUSADAS

Lo son los artículos: 5 (parcial), 9, 14 (parcial), 24, 28 (parcial), 42, 43, 44, 50, 54 (parcial), 55 (parcial), 59, 60, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 80, 82, 83, 85, 98, 99, 101, 102, 103, 105, 107, 112, 117 y 118 (parcial) de la Ley 788 de 2002, que modificó el Estatuto Tributario.

- Dada la extensión de la demanda, previamente se decidió dividir su análisis por temas y ponentes, de la siguiente manera:
- Impuesto sobre la renta y procedimiento, artículos 5 (parcial), 9, 14 (parcial), 24, 28 (parcial), 80, 82, 83, 98 y 99 de la Ley 788 de 2002, a cargo del doctor Álvaro Leyva Zambrano.
- Impuesto sobre las ventas y otros, artículos 42, 43, 44, 85, 101, 102, 103, 105, 107, 112, 117 y 118 (parcial) de la Ley 788 de 2002, a cargo del doctor Enrique Manosalva Afanador.
- Impuestos territoriales y contrabando, artículos 50, 54 (parcial), 55 (parcial), 59, 60, 69, 70, 71, 72, 73 y 74 de la Ley 788 de 2002, a cargo del doctor Carlos Mario Lafaurie Escorce.

En virtud de lo anterior, a continuación se exponen los fundamentos de la demanda, las consideraciones del Instituto y las conclusiones de cada uno de los artículos demandados, según el trabajo adelantado por cada ponente, de acuerdo con los temas asignados y la discusión en las sesiones del Consejo Directivo del ICDT.

## II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PROCEDIMIENTO: ARTÍCULOS 5 (PARCIAL), 9, 14 (PARCIAL), 24, 28 (PARCIAL), 80, 82, 83, 98 Y 99 DE LA LEY 788 DE 2002

ARTÍCULO 5: Notificación por correo: Modifíquese el artículo 566 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

**Artículo 566-** Notificación por correo. La notificación por correo se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección informada por el contribuyente a la Administración.

La Administración podrá notificar los actos administrativos de que trata el inciso primero del artículo 565 de este Estatuto, a través de cualquier servicio de correo, incluyendo el correo electrónico, en los términos que señale el reglamento.

(Los apartes subrayados corresponden a la disposición demandada por el actor).

Según el actor este inciso 2 del artículo 566 del Estatuto Tributario, en la forma como fue modificado por el artículo 5 de la ley 788 de 2002, infringe las disposiciones constitucionales contenidas en los artículos 2, inciso 2, y 29 de la Constitución Política, porque entrega a la administración tributaria una amplia facultad para notificar los actos administrativos por cualquier servicio de correo sin que la ley lo defina, siendo el reglamento el que debe señalar los servicios de correo.

Así las cosas, el contribuyente no tiene seguridad de la forma de notificación de los actos administrativos, porque si bien esta puede hacerse debidamente organizada y controlada por el Estado, también podrá hacerse por cualquier otro medio no controlado oficialmente. Además el correo electrónico no garantiza que el contribuyente reciba la notificación del acto administrativo en la dirección que este ha suministrado porque la notificación por este medio solo se conoce cuando el usuario abre su computador en cualquier tiempo y no cuando se introduce la información. El correo electrónico más que un instrumento para notificaciones es un medio de información y comunicación (sic).

Esta forma de notificación, la del correo electrónico, ocasiona violación del derecho de defensa, pues el contribuyente no tiene seguridad con la fecha de notificación, sino que los términos para sus actuaciones empiezan a correr, “... antes de recibir en sus manos los actos administrativos con el riesgo de que al actuar ya se hayan vencido y pierda la posibilidad de acudir en defensa de sus intereses”.

Con dicha forma de notificación, por cualquier servicio de correo, el contribuyente podría perder la oportunidad de presentar pruebas y controvertir las que se alleguen en su contra, o que la inspección tributaria o contable se inicie sin conocer el acto que la ordena o que no tenga la oportunidad para contestar requerimientos, emplazamientos o traslado de cargo o interponer recursos.

Es por lo anterior que surge la violación del artículo 2º, inciso 2º y 29 de la Constitución Política y por tal razonamiento solicita la inexecutable del inciso 2º del artículo 566, en la forma como quedó con la modificación que le introdujo el artículo 5 de la ley 788 de 2003.

### **CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO**

De acuerdo con lo dispuesto en el inciso 1º del artículo 566, el objetivo primordial de la notificación por correo, cualquier clase de correo, es dar a conocer al contribuyente los actos administrativos, la cual se entenderá practicada mediante entrega de una copia del acto correspondiente. Esta entrega y conocimiento del acto

administrativo podrá efectuarse utilizando también el correo electrónico, en la forma que señale el reglamento.

A juicio del Instituto es loable y positivo que el legislador contemple cualquier clase de servicio de correo, controlado o no por el Estado, incluyendo el correo electrónico, pues de esta manera se está reconociendo el innegable avance tecnológico de las comunicaciones y el deseo del Estado de dar a conocer sus actos administrativos de carácter general y particular, con entrega de copia del mencionado acto, finalidad primordial de la notificación, a través de los más modernos medios de comunicación.

Si el correo, cualquiera que sea la clase de servicio, controlado o no por el Estado, cumple con la finalidad de dar a conocer y entregar al contribuyente copia de los actos administrativos que lo puedan afectar, se está garantizando la efectividad de los principios, así como las obligaciones y derechos de los particulares que son los fines esenciales del Estado, como lo dispone el artículo 2º de la Constitución que en concepto del Instituto no resulta vulnerado o violado por el inciso 2º del artículo 566 del Estatuto Tributario en la forma como quedó modificado por la norma acusada contenida en el artículo 5 de la ley 788.

Asimismo tampoco considera el Instituto que la norma en análisis viole o afecte el derecho de defensa consagrado en el artículo 29 de la Constitución, pues si la notificación se hace mediante la entrega del acto correspondiente en la dirección informada por el contribuyente sólo a partir de ese momento es que comenzarán a correr los términos para interponer los recursos, garantizando así, a plenitud, el derecho de defensa de los contribuyentes.

En cuanto a la preocupación del demandante sobre las dificultades que se puedan presentar en la notificación por correo electrónico, estimamos que el reglamento que expida el Gobierno Nacional para poner en marcha esta clase de notificación, deberá contemplar un diseño que garantice plenamente el conocimiento de sus decisiones y la entrega de copia del acto respectivo de tal manera que la seguridad jurídica y el derecho de defensa del contribuyente queden plenamente asegurados y que en todo momento permita confirmar y verificar el envío y la recepción de dicho acto administrativo, pues de existir la menor duda o inconsistencia, la norma reglamentaria podría violar, ella si, el derecho de defensa y el debido proceso. Pero esta situación ya no será objeto de violación de la norma constitucional sino del reglamento ordenado por la ley.

#### **ARTÍCULO 9. Vinculación de deudores solidarios**

Este artículo adicionó un inciso al artículo 828-1 del Estatuto Tributario, así:

“Los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales”.

### **CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO**

En concepto del Instituto Colombiano de Derecho Tributario esta norma viola el artículo 29 de la Constitución Política de Colombia, que consagra el principio del debido procesos en todas las actuaciones judiciales o administrativas, por las razones siguientes:

La solidaridad establecida en la ley tributaria depende de algunos presupuestos, como por ejemplo la circunstancia de haber sido socio de una determinada compañía, en un determinado porcentaje del capital y por un determinado tiempo del período gravable a que corresponde el tributo de que se trate, razón por la cual dichos antecedentes deben haber sido probados y controvertidos en un procedimiento administrativo.

El Consejo de Estado así lo ha dicho, en sentencias del 21 de junio y del 16 de agosto de 1991. En la primera de ellas dijo:

“En consecuencia, no es válida la “vinculación de los socios, hecha o decretada directamente en el mandamiento de pago, sin que previamente en un acto, susceptible de recursos, se hayan configurado los presupuestos de hecho y de derecho de su responsabilidad solidaria con la deuda de otro contribuyente determinada ésta en una liquidación oficial”.(C. de E., Sentencia junio 21/91. Jurisprudencia y Doctrina, Legis T. 1991. Pag. 705).

Los títulos ejecutivos contra el sujeto pasivo de un tributo no pueden, por sí mismos, ser títulos contra los deudores solidarios, sin que previamente se haya establecido, mediante un procedimiento tributario que cumpla las garantías del debido proceso, que el deudor solidario reúne los requisitos legales para ser considerado como tal.

Por las razones expuestas el ICDT considera que el artículo 9 de la Ley 788 de 2002 es inexecutable.

### **ARTÍCULO 14 Límite de la Rentas Exentas**

Este artículo adiciona al Estatuto Tributario con el artículo 235-1 que textualmente dispone:

### **ARTICULO 235-1 Límite de las Rentas Exentas**

“Las rentas exentas de que tratan los artículos 211 parágrafo 4º, 209, 216, 217, 219 y 222 del Estatuto Tributario, los artículos 14 a 16 de la ley 10 de 1991, 58 de la ley 633 de 2000 y 235 de la ley 685 de 2001, están limitadas en los porcentajes que se indican a continuación.

70% para el año gravable de 2003.  
50% para el año gravable de 2004  
20% para el año gravable de 2005  
0% para el año gravable de 2006”

De este nuevo artículo, el demandante acusa su inconstitucionalidad respecto de los artículos 209, 211 parágrafo 4º y 235 de la ley 685 de 2001, los cuales disponen que:

#### **“Artículo 209 - Renta Exenta de las Empresas Comunitarias”**

Las Empresas Comunitarias e instituciones auxiliares de las mismas, definidas en el artículo 38 de la Ley 30 de 1988, gozarán de los beneficios y prerrogativas que la ley reconoce a la entidades de utilidad común y quedaran exentas de los impuestos de renta y complementarios establecidos por la ley.

Las Empresas comunitarias podrán optar por constituirse o transformarse en sociedades comerciales conforme a la ley, en cuyo caso, estarán exentas de los impuestos de renta y patrimonio durante los cinco (5) años gravables siguientes a la fecha de su constitución. Para que una empresa comunitaria pueda acogerse a los beneficios de que trata este artículo, deberá solicitar al INCORA ser calificada como tal mediante resolución motivada.

La Junta Directiva del INCORA, mediante acuerdo que deberá ser aprobado por Resolución Ejecutiva, reglamentará los requisitos y condiciones para la calificación de las empresas comunitarias.

PARÁGRAFO 1: Las empresas comunitarias constituidas con anterioridad al 18 de Marzo de 1988, podrán acogerse a los beneficios fiscales establecidos en este artículo a partir de la fecha en que obtengan la calificación por parte del INCORA, siempre que lo soliciten dentro de los cuatro meses siguientes a la fecha mencionada”.

“Artículo 211- Exención para Empresas de Servicios Públicos domiciliarios”



“ **Parágrafo 4** – Las Empresas generadoras que se establezcan para prestar el servicio público con la finalidad exclusiva de generar y comercializar energía eléctrica con base en el aprovechamiento del recurso hídrico y de capacidad instalada inferior a veinticinco mil (25.000) kilovatios, estarán exentas del impuesto de renta y complementarios por un término de quince (15) años a partir de la vigencia de esta ley. Esta exención debe ser concordante con la retención en la fuente en lo referente a las entidades no sujetas a retención”.

“**Artículo 235, Ley 685 de 2001- Acreditación de Exportaciones mineras como productos verdes-** Los exportadores mineros que inviertan no menos de un 5% del valor FOB de sus exportaciones anuales en proyectos forestales destinados a la exportación, tendrán derecho a que dichas inversiones estén exentas de todo tipo de impuestos y gravámenes por un término de treinta (30) años”.

El actor considera que con esta limitación a las rentas exentas, se infringen los artículo 2º y 83 de la Constitución Política de Colombia, pues se viola la confianza legítima y buena fe. Al limitar las exenciones que tiene las empresas comunitarias, constituidas o transformadas como sociedades comerciales de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 209 del Estatuto Tributario, la exención que tienen las empresas generadoras de energía y la exención que tienen los exportadores mineros, cuando efectúen los presupuestos señalados en la ley para gozar del tratamiento tributario exceptivo.

Agrega el actor que a la vigencia de la ley 788 de 2002, las empresas señaladas en los artículos 209, 211 parágrafo 4 del Estatuto Tributario y 235 de la ley 685 de 2001, si bien no tienen derechos adquiridos por no existir en materia tributaria, tiene derecho a que se les aplique el principio de confianza legítima plasmado por la Corte en varias Sentencias. De lo contrario se violan los artículos 2 y 83 de la Constitución, por cuanto la norma demandada, de plano y sin atenuantes, limita las exenciones y el tiempo de duración de las mismas, inicialmente concedidas y con su expedición el legislador no garantiza la efectividad de los derechos y principios consagrados en la Constitución.

#### **CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO**

Respecto de las tres disposiciones cuyas exenciones se limitan tanto en su valor como en el tiempo de duración, el Instituto conceptúa que la limitación y marchitamiento de las exenciones consagradas en la norma acusada no vulnera la Constitución, pues esta disposición sólo rige a partir del año gravable de 2003, es decir con efectos sólo para el futuro, razón por la cual no le es aplicable el principio de confianza legítima, pues las empresas comunitarias, de energía eléctrica de que trata el parágrafo 4 del artículo 211 del Estatuto Tributario y los exportadores mineros que efectúen proyectos forestales con el 5% del valor de sus exportaciones FOB,

que se establezcan a partir del año 2003, tendrán derecho a la exención de la forma y por el tiempo establecido en la nueva disposición. El hecho de que una norma consagre exenciones no quiere decir que obligatoriamente tenga que regir por todo el tiempo señalado, pues las condiciones que existían al momento de concederse, pueden haberse modificado y porque además ello conduciría a la petrificación de la legislación, en contra de las nuevas y actuales necesidades públicas.

Para el Instituto, el legislador al limitar estas exenciones procedió válidamente, de acuerdo con las facultades que le confieren los artículos 150, numerales 1, 2 y 338 de la Constitución, razón por la cual considera que la norma acusada se ajusta a la Constitución, naturalmente respetando las situaciones jurídicas que se hubieran consolidado por los contribuyentes con arreglo a las disposiciones vigentes antes de la expedición del artículo 14 de la ley 788 de 2002, conforme a lo dispuesto por los artículos 2 y 83 de la Constitución.

#### **ARTICULO 24- Compensación de pérdidas fiscales de sociedades- Modifica el artículo 147 del Estatuto Tributario**

El actor considera que esta disposición viola la cosa juzgada constitucional material por cuanto el artículo 24 con las modificaciones que le introduce al artículo 147 del Estatuto Tributario, "... Corresponde al artículo 20 de la ley 716 de 2001 que adicionó con el parágrafo 2 del artículo 147 del Estatuto Tributario y (sic) declarado inexecutable por la sentencia C-886 de 22 de 2002".

Agrega el demandante que el contenido material del artículo 20 de la ley 716 de 2001, que fue declarado inexecutable "por razones de fondo", como es la unidad de materia, por la Corte Constitucional, fue reproducido de manera inconstitucional por el legislador en el artículo 24 de la ley 788 de 2002, cuando a esa fecha subsistían en la Constitución las disposiciones que sirvieron de base para hacer la confrontación entre el artículo y la Constitución.

#### **CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO**

El Instituto no comparte el cargo de inconstitucionalidad que expresa de manera muy simplista y elemental el demandante, pues respecto de este artículo 24 de la ley 788 de 2002, se está en presencia de una cosa juzgada aparente.

El contenido de la norma acusada es idéntica a la norma de la ley 716 declarada inexecutable por la Corte, en la sentencia C-886 de 2002, con fundamento en la violación de la Carta por vicios formales incurridos en la formación de la ley y que trajeron como consecuencia la violación del principio de unidad de materia, pues a dicha ley se agregaron disposiciones de carácter tributario que no tenían ninguna relación con la índole contable y de ordenamiento a los estados financieros que es

el contenido material y principal de la Ley 716, con lo cual se desconoció de manera ostensible lo dispuesto en el artículo 158 de la Constitución.

Esta declaratoria de inexecutable, por vicios puramente formales, no impide que el legislador en una nueva ley de contenido tributario y con el cumplimiento del trámite de formación de la ley, incluya nuevamente la disposición, pues ella, como se anotó y se puede verificar de la lectura de la Sentencia C-886, no resolvió el fondo o el contenido material de la norma, razón por la cual su inclusión como artículo 24 en la ley 788 de 2002, no vulnera el principio de cosa juzgada constitucional señalado en el artículo 243 u otra disposición de la Carta. Y como el demandante en su precaria argumentación no expresa ninguna cuestión relativa al fondo mismo del contenido de la norma el Instituto se abstiene de adelantar cualquier otro comentario respecto de esta disposición.

#### **ARTICULO 28 DE LA LEY 788 DE 2002 – que adicionó el capítulo XI al título I del Estatuto Tributario**

De este nuevo capítulo el actor demanda el parágrafo del artículo 260-6 y el artículo 260-9, transcritos en el cuerpo de la demanda, y que el actor considera como violatorios de los artículos 2, incisos 2, 3, 4 inciso 2º, 9, 93, 95 numeral 3, 100, 150 numerales 1 y 16, 189 numeral 2, 224 y 241 numeral 10 de la Constitución Política, en cuanto le atribuyen a la Organización para la Cooperación y el desarrollo Económico- OCDE, capacidad vinculante en el orden interno colombiano para establecer jurisdicciones de menor imposición y para interpretar las normas sobre principios de transferencia en Colombia, siendo que tales definiciones e interpretación le corresponden constitucionalmente a las autoridades colombianas.

Las disposiciones de la OCDE, agrega el demandante, sólo puede introducirse al derecho interno colombiano mediante convenio internacional, aprobado por el Congreso Nacional y revisado por la Corte Constitucional, según lo disponen los artículos 224 y 241 de la Carta, pues de lo contrario se estaría violando, además, la soberanía que ejerce el pueblo (sic) por medio de sus representantes, como lo consagra el artículo 3 de la Constitución. Con la expedición de normas como las demandadas se desquebraja (sic) el bloque de constitucionalidad del artículo 93 de la Carta.

#### **CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO TANTO A LOS CARGOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTICULO 260-6 Y 260-9 COMO DE LOS ARTICULOS 82 Y 83 DE LA LEY 788, ACUSADOS POR EL ACTOR CON LOS MISMOS ARGUMENTOS**

En relación con estos aspectos de la demanda el Instituto ya tuvo oportunidad de examinar el contenido de los artículos 260-6, 260-9, 82 y 83 de la ley 788 de 2002 y de expresar su concepto, con ocasión de los procesos radicados bajo los núme-

ros D-4454, sobre el cual el Instituto expresó su opinión mediante escrito de fecha marzo 7 de 2003, D.4579 sobre el cual el Instituto emitió su concepto mediante escrito de mayo 30 de 2002, los cuales se adjuntan al presente concepto.

A pesar de que en aquellos conceptos los actores concretaban la constitucionalidad de los artículos 260-6, 260-9, 82 y 83 por violación de los artículos 158, 150-12, 338 y 363 la argumentación en esta demanda, es similar, toda vez que en ambas se expresa la violación de la Constitución por la ingerencia de la OCDE en la fijación de los elementos de la obligación tributaria, lo cual vulnera el principio de reserva de ley consagrado en el artículo 338 de la Carta, de acuerdo con el cual sólo el Congreso, las Asambleas o los Concejos pueden fijar, en forma directa, los elementos de la obligación tributaria.

En consecuencia de lo expuesto en los mencionados conceptos el Instituto considera que el párrafo del artículo 260-6 introducido al Estatuto Tributario por el artículo 28 de la ley 788 y los artículos 82 y 83 de la misma ley 788 de 2002, son violatorios de la Constitución Nacional, no así el artículo 260-9 también introducido al Estatuto tributario por el artículo 28 de la ley 788 por la razón expuesta en su concepto de marzo 7 de 2003, cuyo aparte principal me permito transcribir así:

“En relación con el artículo 28 (260-9) entiende el Instituto que la simple remisión a las “Guías sobre precios de transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones del Estatuto Tributario”, como susceptibles de ser aplicadas para la interpretación de las normas del Capítulo XI de la ley 788 de 2002 sobre “Precios de Transferencia” no conlleva necesariamente tacha de inconstitucionalidad, en la medida en que siendo solamente “guías”, es decir, directrices técnicas que son de resultado de profundos estudios, y amplias experiencias en el ámbito internacional y no fórmulas matemáticas cuya aplicación determine resultados exactos de base gravables, el tener las en cuenta para la interpretación razonada de las normas sobre “precios de Transferencia”, antes que perjudicar la determinación de las bases gravables y de los impuestos, constituyen una valiosa herramienta para evitar decisiones arbitrarias, carentes de objetividad, sindéresis y buen juicio, que son frecuentes en la determinación oficial de los gravámenes (subrayas fuera de texto)”.

En los términos anteriores deja el Instituto expuesta su opinión sobre la inconstitucionalidad de los artículos 28 (en lo que se refiere el párrafo del artículo 260-6, 83 y 87 de la ley 788 de 2002, y las razones por las cuales considera que el artículo 28 (en lo que se refiere al artículo 260-9) es constitucional.

#### **ARTICULO 80 DE LA LEY 788 DE 2002 - Actualización del patrimonio**

El primer cargo contra esta disposición lo señala el actor, por violación del principio de la cosa juzgada constitucional, por cuanto el artículo 4 de la ley 633 de 2000 que estableció el "Beneficio Especial de Auditoría" que tiene el mismo contenido material que la norma acusada, fue declarado inexecutable en la sentencia de la Corte C-992 de Septiembre 12 de 2001, razón por la cual su reproducción en la ley 788 de 2002, infringe el artículo 243 de la Constitución. Agrega que la norma demandada es una amnistía tributaria disfrazada con el nombre de "actualización de patrimonio", por lo tanto, viola el deber de contribuir según los conceptos de justicia y equidad establecidos en la Constitución.

La actualización de patrimonio consagrada, implica la legalización de la evasión tributaria, protegiéndose de esta manera a los evasores en desmedro de los contribuyentes cumplidos.

La Corte, continúa el demandante, en sentencia C-511 de Octubre 8 de 1996 (Magistrado Ponente Doctor Eduardo Cifuentes Muñoz) proscribió las amnistías o saneamientos tributarios por violación de los principios de igualdad y de equidad, al declarar inexecutable los artículos 238, 239, 241, 242, 243, 244, 245, 246 y 247 de la Ley 223 de 1995. Lo mismo hizo la Corte Constitucional en Sentencia C-992 de 2001 (Magistrado Ponente Doctor Rodrigo Escobar Gil) al declarar inexecutable el artículo 4 de la ley 633 de 2000.

Manifiesta el demandante que la Corte no puede permitir que por vía de ley se este fomentando la evasión tributaria y se estén protegiendo los incumplimientos de los evasores por encima de los contribuyentes y declarantes cumplidos. Por tal razón solicita a la Corte declarar inexecutable el artículo 80 de la ley 788, desde la fecha de su sanción, diciembre 27 de 2002 para que así "... No se utilicen los fallos de la Corte para favorecer las situaciones incumplidas".

### **CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO**

Para el Instituto resulta evidente que el artículo 80 es una reproducción idéntica del artículo 4 de la ley 633 de 2000 que fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional mediante la Sentencia C-992, razón por la cual el mencionado artículo 80 debe correr la misma suerte, es decir que debe ser declarado contrario al ordenamiento constitucional.

Para reafirmar su posición sobre la inconstitucionalidad de esta clase de disposiciones, nos permitimos reproducir los apartes pertinentes del Concepto de Abril 26 de 2001, para el expediente D-3436, norma acusada Ley 633 de 2000, enviado por el Instituto, en el que hace un severo análisis crítico de esta clase de amnistías, censuradas por la Corte desde la expedición de la ley 223 de 1995, que sólo bus-

can favorecer a los omisos y a los renuentes a cumplir oportunamente sus obligaciones tributarias con el pernicioso mensaje de que el incumplimiento de la ley, finalmente termina siendo premiado.

Decía en ese entonces el Instituto que:

“Resulta censurable para el legislador el tratar de superar la crítica de la amnistía, que la Corte reconoce prohibida, acudiendo al expediente formal, por un lado, de denominar la concesión bajo la figura del beneficio de auditoría (que encuentra algún apoyo en la ley, en los artículos 689 y 689-1 del Estatuto Tributario); y, por otro, determinando una tarifa (puramente nominal y simbólica) que grava tales bienes.

“En este punto retomando la ponencia de la Doctora Lucy Cruz ya varias veces señalada, conviene recordar algunos apartes de la Sentencia C-511/96 de fecha octubre 08 de 1996 (Exp. D-1252 M.P. Dr. Eduardo Cifuentes M.) cuando en tono vehemente y severo, al reconocer la prohibición de decretar tales amnistías, en relación con el trato preferencial que estableció la Ley 223 de 1995 para los morosos, dictaminó lo siguiente, que resulta plenamente aplicable al caso en comentario:

“La equidad tributaria se desconoce cuando se deja de lado el principio de igualdad de las cargas públicas. La condición de moroso no puede ser título para ver reducida la carga tributaria. La ley posterior retroactivamente está produciendo una inequitativa distribución del esfuerzo tributario que se supone fue establecida de manera igualitaria. La reasignación de la carga tributaria paradójicamente favorece a quienes incurrieron en mora y se acentúa en términos reales respecto de quienes observaron la ley.

“No se ha demostrado que las medidas arbitradas por el legislador sean estrictamente necesarias para alcanzar la finalidad que se había propuesto realizar. Corresponde al Estado recaudar los impuestos dejados de pagar y para el efecto dispone de poderosas herramientas administrativas y judiciales, las que ejercidas con eficacia seguramente pueden redundar en la recuperación inclusive mayor de las acreencias insatisfechas”.

El Instituto no puede dejar de expresar su preocupación e indignación por el hecho de que los agentes que intervienen en la formación de las leyes, en particular el legislador y el Gobierno, reproduzcan normas cuya inconstitucionalidad es ostensible por haber sido objeto de censura por la Corte Constitucional, apostando como jugadores de azar, a que la Corte nuevamente se pronuncie cuando ya la norma ha producido sus efectos. Esta actitud, censurable desde todo punto de vista, es certeramente criticada por el Doctor Juan Pablo Godoy en su ponencia “Análisis de la Reforma Tributaria de 2002” presentada a las XXVII Jornadas Colombianas

de Derecho Tributario celebradas en el mes de Febrero de 2003, en los siguientes términos:

“... La eficacia práctica del principio de responsabilidad del Estado por los hechos antijurídicos de sus agentes, consagrada en el artículo 90 de la Constitución Política ha tenido un desarrollo muy tímido comparado con la evolución de la doctrina en otros tribunales del mundo, a partir de los albores del siglo pasado, y esta sería una buena circunstancia para que ello ocurra”.

Agrega el Doctor Godoy respecto de esta visible inconstitucionalidad del artículo 80 de la ley 788 de 2002 que

“En cuanto concierne a la norma en estudio, constituye una doctrina reiterada por la Corte Constitucional el que las amnistías tributarias que proporcionan tratamientos especiales (o mas bien “privilegios”) a los contribuyentes morosos, a costa de los cumplidos, viola el principio de igualdad. Tal consideración llevó al Tribunal a declarar inexecutable el artículo 4 de la ley 633 de 2000, norma que, como ya se advirtió, tenía un texto idéntico a la que hoy consagra la Ley 788 de 2002.

“No deja de ser paradójico que la misma Corte, en su Sentencia, haya anticipado que el legislador pudiera llegar a reproducir la norma en el futuro así:

“En concreto, estima la Corte que en la medida en que el denominado “beneficio especial de auditoría” se asimila a una amnistía, el mismo es claramente violatorio de la Constitución, tal como de manera reiterada lo ha expresado esta Corporación. Este tipo de medidas, que han sido recurrentes en nuestro medio, por su carácter transitorio, escaparían al control de constitucionalidad, razón por la cual, para garantizar la efectividad del derecho de acceso a la justicia constitucional y en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 243 de la Carta, evitar que, en el futuro y con el mismo carácter de transitorio, se reproduzca el contenido material de las disposiciones que se declaren inconstitucionales, es necesario entrar al examen de fondo de la disposición que consagra el citado beneficio”.

Por todo lo expuesto y por los antecedentes jurisprudenciales el Instituto considera que la norma acusada, artículo 80 de la ley 788 de 2002, debe ser retirada del ordenamiento legal por su evidente inconstitucionalidad.

**ARTICULOS 98 Y 99 LEY 788 DE 2002 Conciliación contenciosa - administrativa y terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios**

A juicio del demandante estas normas violan el deber de contribuir de la persona y del ciudadano (sic) de acuerdo con los conceptos de justicia y equidad, violando la calidad del patrimonio público proveniente de las obligaciones tributarias. Considera que ellas violan los artículos 1,2,3,63, 95 numeral 9, 209 y 363 de la Constitución Política de Colombia.

Agrega el actor que la Corte puede fallar sobre estas normas, así se pronuncie con posterioridad a Julio 31 de 2003, por cuanto los efectos de la conciliación tributaria o la transacción tributaria se prolongan en el tiempo, por las discusiones jurídicas que esto acarrea, por la aprobación de la conciliación por el tribunal y por la aprobación de la transacción por la DIAN.

Conciliar los tributos determinados por la autoridad de la República es desconocer la solidaridad, el deber de contribuir, la soberanía del pueblo y la prevalencia del interés general. Para el actor, el patrimonio público correspondiente a los tributos liquidados no es conciliable porque surge de bienes de uso público, inalienables, imprescriptibles e inembargables, según el artículo 63 de la Constitución. La DIAN no puede transar las obligaciones tributarias porque se lo impide el mismo artículo 2 de la Constitución, cuando debe garantizar el cumplimiento de los deberes de contribuir de los particulares.

#### **CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO**

En relación con estas disposiciones de la ley 788 de 2002, artículos 98 y 99, es necesario precisar inicialmente que ellos reproducen en idénticos términos y condiciones, los artículos 101 y 102 de la ley 633 de 2000, los cuales igualmente fueron objeto de demanda ante la Corte Constitucional, que se pronunció mediante sentencia C-992 de 2001 se declaró inhibida para fallar porque a la fecha de la sentencia, dichas normas, los artículos 101 y 102, ya habían perdido fuerza normativa, no pudiendo la Corte pronunciarse con retroactividad porque con ello se afectarían situaciones jurídicas consolidadas en cabeza de los contribuyentes.

Para el Instituto, los argumentos que expuso en su comunicación concepto del día 26 de Abril de 2001, para el expediente D-3436, norma acusada ley 633 de 2000, en relación con la impugnación de los artículos 101 y 102 de dicha ley, continúan vigentes en la demanda contra los artículos 98 y 99 de la ley 788 razón por la cual, además de ratificar la opinión allí expuesta se permite transcribir los apartes pertinentes de dicho concepto así:

“Métodos alternativos para la solución de conflictos tributarios

“A pesar de que la ley denominó estos mecanismos como “conciliación contencio-



sa administrativa” y “terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios” lo que realmente estableció fue una facultad a favor del contribuyente, en virtud de la cual éste puede dar por terminada la actuación administrativa o el proceso en curso, a cambio de pagar un porcentaje del impuesto que va del cincuenta al cien por ciento, o de la sanción discutida (cincuenta al ochenta por ciento), según el caso. Dicho porcentaje será mayor en la medida en que se encuentre más avanzada la controversia.

“Tratándose de impuestos, el contribuyente que se acoja a este beneficio no deberá pagar sanciones, intereses, moratorios, ni actualización (salvo en el caso previsto en el artículo 101, inciso 3 de la ley 633). Cuando lo discutido es la resolución que impone una sanción, no se debe pagar actualización, salvo en el supuesto del artículo 101, inciso 2 ibídem.

“De esta manera, para acceder al favor legal de poner fin al proceso o actuación, basta con que el contribuyente que se encuentre en algunas de las hipótesis establecidas en la norma, exprese su voluntad de darlo por terminado, pagando el porcentaje de impuesto o sanción discutidos que de acuerdo con la ley le corresponda, mas la actualización cuando sea el caso, dentro de la oportunidad legal, y cumpliendo los demás requisitos formales.

“Con base en lo anterior, el Instituto encuentra que aquí se vulnera también el principio de igualdad y el de generalidad ya que las “conciliaciones y transacciones” además de no ser tales, no se adoptaron con carácter permanente, uniforme y general. Basta pensar en las fechas a las que aluden las normas, para entender que, dentro de tales límites temporales, el universo de potenciales “usuarios” del sistema se reduce, dejando injustamente por fuera a muchos sujetos que, estando en igualdad de condiciones sustanciales, quedan por fuera de la vigencia para el uso de estas herramientas. Igual razonamiento procede en relación con los demás factores condicionantes, que resultan injustificadamente excluyentes”.

Por considerarlo de innegable interés jurídico el Instituto presenta los aspectos más relevantes de la ponencia que los Doctores Mauricio Alfredo Plazas Vega y Mauricio Piñeros Perdomo, respecto de los artículos 98 y 99 de la ley 788 de 2002, presentaron a las Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, celebradas en el mes de febrero de 2003.

“De otra parte consideramos que las disposiciones de los artículos 98 y 99 de la Ley 788 violan el principio de igualdad, en cuanto se aplican solo a los conflictos que puedan haber surgido con anterioridad a la vigencia de la misma ley. En efecto, si bien la ley es aplicable a todos quienes tengan una disputa con la Administración, que haya surgido antes de la vigencia de la ley, no encontramos justificación

posible para que se niegue la posibilidad de acudir a la transacción o a la conciliación, a quienes a partir de la vigencia de la ley se involucren en una disputa con la Administración Tributaria. En efecto si reconocemos que los métodos alternativos de solución de conflictos son mecanismos de acceso a la administración de justicia y que la aplicación de tales métodos es posible en materia tributaria, es inadmisibles que el acceso a estos mecanismos se confiera única y exclusivamente con criterio de oportunidad y de conveniencia recaudatoria. Entonces la habilidad para acceder a una u otra vía de administración de justicia no puede ser la fecha de surgimiento del conflicto con la Administración tributaria, pues ello entrañaría una discriminación contra contribuyentes que se encuentran en los mismos supuestos de hecho que aquellos que, por razón de la fecha de surgimiento del conflicto, si tendrán la oportunidad de dirimir sus disputas mediante estos métodos alternativos.

Finalmente no podemos dejar de mencionar que la jurisprudencia de la Corte Constitucional, apoyada en su entorno en jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia y en conceptos de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, podría conducir a que se declarara la inexecutable de los artículos 98 y 99 de la Ley 788 de 2002, en la medida en que los métodos alternativos de solución de conflictos aquí previstos, afectan de alguna manera la presunción de legalidad de los actos administrativos de liquidación de los impuestos o de imposición de sanciones de carácter tributario”.

Como se puede observar, tanto en el concepto del Instituto como en la Ponencia, cuyos apartes transcribimos se pone de presente la violación del principio de igualdad y de generalidad por no ser permanente la transacción y la conciliación en opinión del concepto y, en opinión de los Doctores Plazas y Piñeros, por solo comprender los conflictos surgidos con anterioridad a la vigencia de la ley y porque además, según los ponentes de las Jornadas, se afecta la presunción de legalidad de los actos administrativos de liquidación de los impuestos o de imposición de sanciones tributarias.

### **III. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS Y OTROS: ARTÍCULOS 42, 43, 44, 85, 101, 102, 103, 105, 107, 112, 117 Y 118 (PARCIAL) DE LA LEY 788 DE 2002**

En subrayado y negrilla y haciendo parte integral de la demanda, en el numeral 2.1, se transcriben por parte del demandante los textos completos de las normas acusadas.

Acogiendo el mismo orden metodológico de la demanda, sus fundamentos se ordenan de acuerdo al numeral asignado por el demandante, para cada una de las normas demandadas.

- **Numeral 4.3 de la demanda:**

**“Petición de inexecutable del artículo 14 “209”, “211 párrafo 4º del Estatuto Tributario, y 235 de la Ley 685 de 2001”, y artículo 118 en cuanto derogó el artículo 188 párrafo 4º del Estatuto Tributario, de la Ley 788 de 2002.”**

Para el demandante las normas antes citadas infringen los principios constitucionales de la confianza legítima y la buena fe, artículos 2º y 83 de la Constitución Política, al limitar las exenciones tributarias establecidas en los artículos 209, 211 párrafo 4º y derogar la deducción de renta presuntiva del artículo 188 párrafo 4º, normas todas del Estatuto Tributario.

- **Numeral 4.6 de la demanda:**

**“Petición de inexecutable de los artículos 42 y 43 de la Ley 788 de 2002”**

El demandante considera que los artículos 42 y 43 de la Ley 788 de 2002, que modificaron los artículos 499 y 499-1 del Estatuto Tributario, sobre el Impuesto sobre las Ventas para responsables del Régimen Simplificado para comerciantes minoristas y prestadores de servicios, respectivamente, violan el principio de la cosa juzgada constitucional material, consagrado en el artículo 243 de la Constitución Política. Fundamenta su pretensión en el hecho que estos dos artículos (42 y 43 de la Ley 788 de 2002), son la reproducción idéntica de los artículos 12 y 13 de la Ley 716 de 2001, y que ya fueron declarados inexecutable por la Corte Constitucional en la sentencia C-886 de 2002.

Hace extensiva la petición de inexecutable al artículo 44 de la Ley 788 de 2002, que modificó el artículo 508-2 del Estatuto Tributario, sobre el paso de responsables del régimen común al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, con el argumento de unidad normativa temática.

- **Numeral 4.14 de la demanda:**

**“Petición de inexecutable de los artículos 85, 101, 102, 103, 107 y 112 de la Ley 788 de 2002”**

Para el actor, los artículos 85, 101, 102, 103, 107 y 112 de la Ley 788 de 2002, son inexecutable por que violan el principio constitucional de unidad de materia consagrado en el artículo 158 de la Constitución Política ya que a pesar de hacer parte de una Ley de reforma tributaria sus contenidos nada tienen que ver con el tema tributario.

Respecto a cada uno de ellos el actor manifiesta:

- **Artículo 85 de la Ley 788 de 2002:**

“El artículo 85 de la Ley 788 de 2002 crea el Fondo de Equilibrio y Protección Social, FEPS”....

“Esto es un simple traslado presupuestal de ingresos corrientes de la Nación a un Fondo”... . *“pero en ninguna forma es materia tributaria concebida ésta como el resultado de la imposición de contribuciones fiscales o parafiscales del artículo 338 de la Constitución”.* (Cursiva fuera de texto).

En otra parte, numeral 4.17 de la demanda, el actor considera que el artículo 85 de la Ley 788 de 2002 también infringe el artículo 158 de la Constitución Política, al crear rentas con destinación específica.

- **Artículos 101 y 102 de la Ley 788 de 2002:**

“Estos artículos aclaran los artículos 32 y 60 el primero, y desarrolla el artículo 33 el segundo, de la Ley 643 de 2001.”. Ley sobre monopolios Rentísticos de los juegos de suerte y azar.

“El artículo 32 de la Ley 643 de 2001 se refiere a los juegos localizados como modalidad de los juegos de suerte y azar; y el artículo 60 de la misma ley se refiere a la exclusividad y prevalencia del régimen propio en la ley que regula el monopolio rentístico en los juegos de suerte y azar. El artículo 101 de la Ley 788 de 2002 que aclara estas dos normas se refiere el concepto previo del alcalde referido a la aplicación del plan de reordenamiento territorial. *Es obvio, que esta disposición no tiene nada que ver con la materia tributaria de la Ley 788 de 2002 y está desconectada de dicha ley, violando la unidad de materia.* (Cursiva fuera de texto).

“El artículo 33 de la Ley 643 de 2001 se refiere a las modalidades de operación de los juegos localizados en el monopolio rentístico de los juegos de suerte y azar. El artículo 102 de la Ley 788 de 2002 establece que en desarrollo de dicho artículo el Gobierno Nacional debe reglamentar los términos y condiciones mínimas que se deben observar en los contratos de concesión. *Sin conexión esta norma con la materia tributaria de la Ley 788 de 2002, violando la unidad de materia.* (Cursiva fuera de texto).

- **Artículo 103 de la Ley 788 de 2002:**

“El artículo 103 de la Ley 788 de 2002 establece sanción por falta gravísima para

los jefes de tales contralorías que gestionen o hayan gestionado ante la entidad territorial o departamental recursos en favorecimiento personal, de la institución personal, de la institución o de terceros, en contraproposición a lo dispuesto en el artículo 97 inciso 3º de la Ley 715 de 2001. *No es una norma tributaria sino una norma sancionatoria del régimen de transferencias; por lo cual, es ajena a la materia tributaria de la Ley 788 de 2002, y viola la unidad de materia*". (Cursiva fuera de texto).

**- Artículo 107 de la Ley 788 de 2002:**

"El artículo 35 transitorio párrafo primero de la Ley 756 de 2002 se refiere a la destinación del 30% de los recursos provenientes de las regalías no asignados a los departamentos y municipios con los que se crea el Fondo Nacional de Regalías; y que se divide en 5 partidas iguales cada año en los cinco años siguientes. El artículo 107 de la Ley 788 de 2002 cambia la destinación de dicho 30%, con un 90% a pago de la deuda vigente a junio 30 de 2002 causada por el suministro de energía eléctrica, centros de salud, educativos, acueducto, saneamiento básico; y el 10% restante irá exclusivamente a normalizar eléctricamente los sectores urbanos de invasión, subnormalidad y desplazamiento. *Esto es una simple asignación de recursos que se salen del contexto de la materia tributaria de la Ley 788 de 2002, violando la unidad de materia.*"

**- Artículo 112 de la Ley 788 de 2002:**

"Este artículo establece una cuenta única notarial como cuenta matriz del recaudo de derechos notariales. Es el manejo de una cuenta bancaria que debe abrir el notario a nombre de cada notaría donde debe depositar los ingresos por los diferentes conceptos fiscales, parafiscales y de otros organismos públicos. *Este es un manejo administrativo de dineros en cuentas bancarias que no implica regulación en materia tributaria y no tiene conexión con la materia regulada en la Ley 788 de 2002. Por lo cual se viola la unidad de materia.*

**- Numeral 4.16 de la demanda:**

**"Petición de inexecutable de los artículos 105 y 117 de la Ley 788 de 2002"**

Considera el demandante que los artículos 105 y 117 infringen el artículo 338 de la Constitución Política, por que: *"se crean unas tasas sin definir en la ley el sistema y el método para establecer costos y beneficios y la forma de hacer su reparto"*.

Respecto al artículo 105 de la Ley 788 de 2002, el actor afirma que: *"Una lectura de tal artículo muestra que sólo se determina la tasa, su destinación, los sujetos*

*pasivos y su indexación anual, y por ninguna parte aparecen los sistemas y métodos para establecer los costos y beneficios y su reparto, para determinar la tarifa”.*

Respecto al artículo 117 de la Ley 788 de 2002, el demandante sostiene como razón de la violación del artículo 338 constitucional, el hecho que: *“Tampoco la ley define el sistema y el método para alcanzar los costos y beneficios y la forma de hacer su reparto, y se limita a establecer la tarifa, el destino y los sujetos pasivos”.*

“Esta es una autentica tasa porque se cobra como parte del peaje para los usuarios de las vías, beneficiarios”.

### **CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**

Con base en los fundamentos de la demanda, respetando el orden en que fueron expuestas las pretensiones por el demandante, el INSTITUTO se permite hacer las siguientes precisiones:

- **Numeral 4.3 de la demanda: petición de inexequibilidad del artículo 118 (parcial ) de la Ley 788 de 2002, en cuanto derogó el parágrafo 4º del artículo 188 del Estatuto Tributario**

El parágrafo 4º del Artículo 188 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 15 de la Ley 633 de 2002, antes de ser derogado expresamente por el artículo 118 de la Ley 788 de 2002, permitía la deducción del exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria, de la renta bruta determinada dentro de los tres años siguientes, ajustada por inflación.

Para el actor, la derogatoria del parágrafo 4º del artículo 188 del Estatuto Tributario por el artículo 118 de la Ley 788 de 2002 contraría los principios constitucionales de la buena fe y la confianza legítima, consagrados en los artículos 2º y 83 de la Constitución Política de Colombia.

No comparte EL INSTITUTO las pretensiones del demandante, que considera inexequible el artículo 118 de la Ley 788 de 2002, en cuanto derogó el parágrafo 4º del artículo 188 del Estatuto Tributario, por no encontrar que exista violación de los principios constitucionales de la buena fe y de la confianza legítima.

Se fundamenta EL INSTITUTO en las siguientes razones:

- **Autonomía legislativa del Congreso para crear, modificar o eliminar impuestos, tasas y contribuciones**

La Constitución Política otorga amplias facultades al Congreso de la República, como órgano legislativo del poder público, para que en su labor, pueda: crear leyes, interpretarlas, reformarlas o derogarlas”<sup>1</sup>, así como le permite: «establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley»<sup>2</sup>, otorgándole además una competencia exclusiva al precisar: «que en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los Concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales y parafiscales»<sup>3</sup>.

Como se observa de las normas constitucionales antes citadas, la autonomía legislativa con la que cuenta el Congreso de la República, es muy amplia hasta el punto de permitirle en cualquier momento, crear, modificar o derogar normas de carácter tributario<sup>4</sup>.

El Congreso de la República al derogar expresamente el párrafo 4º del artículo 188 del Estatuto Tributario, ejerce su poder legislativo dentro de las facultades que la Constitución Política le otorga.

---

<sup>1</sup> Numeral 1º, artículo 150 de la Constitución Política.

<sup>2</sup> Numeral 12, artículo 150 de la Constitución Política.

<sup>3</sup> Inciso 1º del artículo 338 de la Constitución Política.

<sup>4</sup> En este sentido la H. Corte Constitucional ha dicho: “...la atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal.

“Así, mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo”.

(...)

“...en tiempo de paz, sea al Congreso al que corresponda legislar en materia tributaria, con toda la amplitud que se atribuye a tal concepto, mediante la creación, modificación, disminución, aumento y eliminación de impuestos, tasas y contribuciones, bien que éstas sean fiscales o parafiscales; la determinación de los sujetos activos y pasivos; la definición de los hechos y bases gravables y las tarifas correspondientes (Artículos 150-12 y 338 C.P.)”. (Cfr. Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia. C-222 del 18 de mayo de 1995).

- **La supuesta violación de los principios constitucionales de la buena fe y de la confianza legítima al derogarse el párrafo 4º del artículo 188 del Estatuto Tributario por la Ley 788 de 2002**

Respecto al principio de la buena fe en materia tributaria y la supresión de beneficios tributarios por parte del legislador, la H. Corte Constitucional ha dicho:

“La buena fe, “se refiere fundamentalmente a la confianza, seguridad y credibilidad que otorga la palabra dada (...) la administración y el administrado deben adoptar un comportamiento leal en el perfeccionamiento, desarrollo y extinción de las relaciones jurídicas. Este imperativo constitucional no sólo se aplica a los contratos administrativos, sino también a aquellas actuaciones unilaterales de la administración generadoras de situaciones jurídicas subjetivas o concretas para una persona. El ámbito de aplicación de la buena fe no se limita al nacimiento de la relación jurídica, sino que despliega sus efectos en el tiempo hasta su extinción. El principio de la buena fe incorpora a la doctrina que proscribe el **venire contra factum proprium**, según la cual a nadie le es lícito venir contra sus propios actos. La buena fe implica el deber de observar en el futuro la conducta inicialmente desplegada, de cuyo cumplimiento depende en gran parte la seriedad del procedimiento administrativo, la credibilidad del Estado y el efecto vinculante de sus actos para los particulares...”<sup>5</sup>

“El principio de la buena fe en materia tributaria, está íntimamente ligado con el respeto de los derechos adquiridos, pues una vez que el legislador ha establecido unas condiciones bajo las cuales los contribuyentes realizan una inversión, hacen una operación, se acogen a unos beneficios, etc., éstas no pueden ser modificadas posteriormente en detrimento de sus intereses, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente al momento de realizarse el acto correspondiente y de acuerdo con las exigencias por ella previstas.

“....”

**“... al momento de estudiar la constitucionalidad de una norma tributaria que suprime una exención debe la Corte, para efectos de determinar si se han vulnerado o no situaciones jurídicas consolidadas, distinguir los casos en que las exenciones se establecen como estímulo o incentivo tributario a cambio de una contraprestación, como sucedió en el**

<sup>5</sup> Sentencia T-475/92 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz



**asunto de debate, que se ofreció una exención de impuestos para quienes adquirieran determinados bonos de deuda pública; y aquellos que consagran exenciones generales sin contraprestación alguna, pues en el primer evento se generan situaciones jurídicas, particulares y concretas que el legislador está obligado a respetar y, en el segundo, tal fenómeno no se presenta por lo que el legislador bien puede suprimirlas o modificarlas, obviamente, con observancia de los distintos preceptos constitucionales que rigen la materia.”<sup>6</sup>. (El destacado es nuestro).**

En el caso de la derogatoria del párrafo 4º del artículo 188 del Estatuto Tributario, se consagraba un beneficio de carácter general sin contraprestación alguna, luego, el legislador podía modificarla o derogarla, sin que por ello atentara contra situaciones jurídicas particulares y concretas que hicieran pensar en la violación del principio de la buena fe.

Por esta razón, EL INSTITUTO considera que el artículo 118 de la Ley 788 de 2002, en cuanto derogó el párrafo 4º del artículo 188 del Estatuto Tributario no viola el principio constitucional de la buena fe, ya que esta última norma consagraba un beneficio de carácter general, que el legislador podía suprimir o modificar en cualquier momento, con observancia, claro está, de los distintos preceptos constitucionales que rigen la materia.

Respecto al principio constitucional de la confianza legítima la H. Corte Constitucional ha dicho:

“14- ... en el presente caso no es aplicable la teoría de la “confianza legítima”, que esta Corporación ha reconocido como constitucionalmente relevante, en la medida en que constituye una proyección de la buena fe que debe gobernar la relación entre las autoridades y los particulares (CP art., 83) <sup>7</sup>.

“Este principio, que fue desarrollado por la jurisprudencia alemana, recogido por el Tribunal Europeo de Justicia en la sentencia del 13 de julio de 1965, y aceptado por doctrina jurídica muy autorizada <sup>8</sup>, pretende proteger al administrado y al ciudadano frente a cambios bruscos e intempestivos efectuados por las autoridades. Se trata entonces de situaciones en las cuales el administrado no tiene realmente un derecho adquirido, pues su posición

<sup>6</sup> Sentencia Corte Constitucional C-604 de 2000.

<sup>7</sup> Ver, entre otras, las sentencias T-438 de 1996, T-396 de 1997, T398 de 1998 y SU-250 de 1998.

<sup>8</sup> Ver, entre otros, Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández. Curso de Derecho Administrativo, Madrid: Editorial Civitas, Tomo II, pág 375.

jurídica es modificable por las autoridades. Sin embargo, si la persona tiene razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación, y el cambio súbito de la misma altera de manera sensible su situación, entonces el principio de la confianza legítima la protege. En tales casos, en función de la buena fe (CP art. 83), el Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación. Eso sucede, por ejemplo, cuando una autoridad decide súbitamente prohibir una actividad que antes se encontraba permitida, por cuanto en ese evento, es deber del Estado permitir que el afectado pueda enfrentar ese cambio de política.

**“Como vemos, la “confianza legítima” no constituye un límite a la posibilidad de que el Legislador derogue una normatividad anterior, pues la persona no goza de un derecho adquirido sino de una situación revocable, esto es, de una mera expectativa.** Es cierto que se trata de una suerte de expectativa que goza de una cierta protección, por cuanto existían razones que justificaban la confianza del administrado en que la regulación que lo amparaba se seguiría manteniendo. **Sin embargo, es claro que la protección de esa confianza legítima, y a diferencia de la garantía de los derechos adquiridos, no impide que el Legislador, por razones de interés general, modifique las regulaciones sobre un determinado asunto, por lo cual mal puede invocarse este principio para solicitar la inexecutable de una norma que se limitó a suprimir un beneficio de fomento.** Y en el presente caso, esa doctrina tiene aún menor relevancia, por cuanto los inversionistas razonables no tenían por qué confiar en que el certificado de desarrollo turístico les sería otorgado obligatoriamente, -ya que tal determinación dependía discrecionalmente del CONPES-, ni tampoco tenían por qué suponer que la existencia de ese beneficio sería mantenida de manera durable, pues las estrategias de fomento suelen ser variables. Por ende, la supresión de ese certificado no desconoce la confianza legítima, por lo cual el cargo del actor no es de recibo.”<sup>9</sup>. (El resaltado es nuestro).

Para EL INSTITUTO, el artículo 118 de la Ley 788 de 2002, que derogó el párrafo 4º del Artículo 188 del Estatuto Tributario, tampoco viola el principio constitucional de la confianza legítima, por que:

- El derecho a amortizar la inversión sigue existiendo, a pesar de la derogatoria del párrafo 4º del artículo 188 del Estatuto Tributario por el artículo 118 de la Ley 788 de 2002; los excesos de renta presuntiva originados hasta el año

<sup>9</sup> Sentencia Corte Constitucional C-478 de 1998.

gravable 2002 siguen operando mínimo por tres años, desde el año en que ocurre; y es ampliado hasta por 5 años por el párrafo del artículo 19 de la Ley 788 de 2002, que adicionó un párrafo al artículo 191 del Estatuto Tributario, así: "Párrafo. El exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria podrá compensarse con las rentas líquidas ordinarias determinadas dentro de los cinco años siguientes, ajustado por inflación".

- No se desconocen situaciones jurídicas consolidadas de carácter particular.
- **Numeral 4.6 de la demanda: Petición de inexecutable de los artículos 42, 43 y 44 de la Ley 788 de 2002**

Para el actor los artículos 42 y 43 de la Ley 788 de 2002 que modificaron los artículos 499 y 499-1 del Estatuto Tributario, respectivamente, violan el principio de la cosa juzgada constitucional material ya que aquellos son la reproducción idéntica de los artículos 12 y 13 de la Ley 716 de 2001, declarada inconstitucional por la H. Corte Constitucional en sentencia C-886 de 2002.

Extiende la petición de inexecutable al artículo 44 de la Ley 788 de 2002, que modificó el artículo 508-2 del Estatuto Tributario, sobre el paso del régimen común al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, por considerar que se da unidad de materia.

No comparte EL INSTITUTO las razones expuestas por el demandante, que considera inexecutable, por violación de la cosa juzgada constitucional material del artículo 243 de la Constitución Política, los artículos 42 y 43 de la Ley 788 de 2002, en cuanto "son la reproducción idéntica" de los artículos 12 y 13 de la Ley 716 de 2001, declarados inexecutable por la Corte Constitucional en la sentencia C-886 de 2002.

Se fundamenta EL INSTITUTO en las siguientes razones:

- **Necesidad de diferenciar la cosa juzgada constitucional aparente, cosa juzgada constitucional formal y cosa juzgada constitucional material**

Dada la simplicidad de argumentos con la que el actor sustenta la pretendida inexecutable de los artículos 42 y 43 de la Ley 788 de 2002, para EL INSTITUTO se hace necesario, detenerse en el sentido y alcance que la H. Corte Constitucional ha dado a la cosa juzgada constitucional.

En diversos fallos la H. Corte Constitucional, se ha preocupado por definir los límites de la cosa juzgada constitucional, sus características y posibles clasificaciones, así:

“Cosa Juzgada Constitucional - Definición y características

“La cosa juzgada constitucional, por virtud del cual, “*los fallos que la Corte dicte en ejercicio del control jurisdiccional hacen tránsito a cosa juzgada constitucional*”. La cosa juzgada es una categoría general del derecho y por consiguiente tiene una regulación unitaria y uniforme en todos sus campos, sin perjuicio de una serie de especialidades que se predicán de acuerdo a la naturaleza del asunto debatido.

“La cosa juzgada constitucional es una institución jurídico procesal que tiene su fundamento en el artículo 243 de la Constitución Política y mediante la cual se otorga a las decisiones plasmadas en una sentencia de constitucionalidad, el carácter de inmutables, vinculantes y definitivas. De ella surge una restricción negativa consistente en la imposibilidad de que el juez constitucional vuelva a conocer y decidir sobre lo resuelto.

“No obstante que la cosa juzgada constitucional tiene su fuente en la teoría general, la particular naturaleza del juicio de constitucionalidad impone unas diferencias significativas, como, por ejemplo, la relacionada con el efecto *inter partes*, que tiene la cosa juzgada en el proceso ordinario frente al efecto *erga omnes*, que reviste en el proceso constitucional.

“En el proceso constitucional es necesario modular la operancia de la cosa juzgada conforme a un análisis que tenga en cuenta la posibilidad de que se planteen nuevos cargos, no tenidos en cuenta por el juez constitucional, o que el examen de las normas demandadas se haya limitado al estudio de un solo asunto de constitucionalidad, o que no se haya evaluado la disposición frente a la totalidad de la Carta, o que exista una variación en la identidad del texto normativo. **En eventos como estos, no obstante existir ya un fallo de constitucionalidad, podría abrirse la posibilidad de realizar una nueva valoración de la norma acusada.**

“En este sentido la Jurisprudencia de la Corte ha ido perfilando una serie de categorías conceptuales que delimitan el alcance de la cosa juzgada constitucional de manera tal que se garanticen tanto el objetivo de seguridad jurídica que tiene la cosa juzgada, como las garantías ciudadanas propias del proceso de constitucionalidad, y en particular el derecho que tiene quien inicia un proceso constitucional a obtener decisiones de fondo sobre las concretas pretensiones de inconstitucionalidad que presente.

“Las siguientes consideraciones se constituyen en umbrales de cada categoría que no agotan su desarrollo y alcance, pero que sirven de base para ilustrar el

alcance de los pronunciamientos que en el presente proceso de constitucionalidad habrá de hacer la Corte en la parte Resolutiva de la Sentencia.

a) “De la cosa juzgada aparente

Ha dicho la Corte que la cosa juzgada es apenas aparente, cuando la declaratoria de constitucionalidad de una norma, carece de toda motivación en el cuerpo de la providencia. En estos eventos “...*la absoluta falta de toda referencia, aun la más mínima, a las razones por las cuales fue declarada la constitucionalidad de lo acusado...*”<sup>10</sup>, tiene como consecuencia que la decisión pierda, “...*la fuerza jurídica necesaria para imponerse como obligatoria en casos ulteriores en los cuales se vuelva a plantear el asunto tan sólo supuesta y no verdaderamente debatido...*”<sup>11</sup>. Es decir que en este caso es posible concluir que en realidad no existe cosa juzgada y se permite una nueva demanda frente a la disposición anteriormente declarada exequible y frente a la cual la Corte debe proceder a “...*a resolver de fondo sobre los asuntos que en anterior proceso no fueron materia de su examen y en torno de los cuales cabe indudablemente la acción ciudadana o la unidad normativa, en guarda de la integridad y supremacía de la Constitución...*”<sup>12</sup>. (Destacado fuera de texto)

“De la cosa juzgada formal y la cosa juzgada material.

“La cosa juzgada formal se presenta “...cuando existe una decisión previa del juez constitucional en relación con la misma norma que es llevada posteriormente a su estudio...”<sup>13</sup>, o, cuando se trata de una norma con texto normativo exactamente igual, es decir, formalmente igual<sup>14</sup>. Esta evento hace que “...no se pueda volver a revisar la decisión adoptada mediante fallo ejecutoriado...”<sup>15</sup>

“Por su parte, la cosa juzgada material, “...se [presenta] cuando no se trata de una norma con texto normativo exactamente igual, es decir, formalmente igual, sino de una disposición cuyos contenidos normativos son idénticos. El fenómeno de la cosa juzgada opera así respecto de los contenidos de una norma jurídica...”<sup>16</sup>. (Destacado fuera de texto)

<sup>10</sup> Sentencia C-700 de 1999. En el mismo sentido C-492 de 2000.

<sup>11</sup> Ibídem.

<sup>12</sup> Ibídem.

<sup>13</sup> Sentencia C-489 de 2000.

<sup>14</sup> Sentencia C-565 de 2000.

<sup>15</sup> Sentencia C-543 de 1992.

<sup>16</sup> Sentencia C-427 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

“Esta restricción tiene sustento en el artículo 243 de la Constitución Política, según el cual *“ninguna autoridad podrá reproducir el contenido material del acto declarado inexecutable por razones de fondo...”*. De este modo la reproducción integral de la norma, e incluso, la simple variación del giro gramatical o la mera inclusión de un elemento normativo accesorio por parte de legislador, no afecta el sentido esencial de la disposición, y entonces se concluye que sobre la misma opera el fenómeno de la cosa juzgada.

“Cuando una disposición es declarada inexecutable, la cosa juzgada material produce como efecto, una limitación de la competencia del legislador (ordinario o extraordinario), que le impide reproducir el contenido material de la norma que no se ajusta a la Carta Fundamental, y en el evento que ello ocurra la Corte debe proferir un fallo de inexecutable por la violación del mandato dispuesto en el artículo 243 de la Constitución Política.

“Cuando es declarada executable una disposición, el fenómeno de la cosa juzgada material, produce como regla general la imposibilidad para la Corte Constitucional de pronunciarse sobre la materia previamente resuelta, ya que puede conducir a providencias contradictorias que afecten la seguridad del ordenamiento jurídico, o alteren la confianza legítima de los administrados en la aplicación de la Constitución, o vulneren el principio de la igualdad.

“No obstante lo anterior, y teniendo en cuenta la especial naturaleza de la cosa juzgada constitucional, es necesario advertir, que de manera excepcional, resulta posible que el juez constitucional se pronuncie de fondo sobre normas que habían sido objeto de decisión de executable previa. El carácter dinámico de la Constitución, que resulta de su permanente tensión con la realidad, puede conducir a que en determinados casos resulte imperativo que el juez constitucional deba modificar su interpretación de los principios jurídicos para ajustarlos a las necesidades concretas de la vida colectiva - aún cuando no haya habido cambios formales en el texto fundamental -, lo que incide necesariamente en el juicio de constitucionalidad de las normas jurídicas. El concepto de “Constitución viviente” puede significar que en un momento dado, a la luz de los cambios económicos, sociales, políticos, e incluso ideológicos y culturales de una comunidad, no resulte sostenible, a la luz de la Constitución, - que es expresión, precisamente, en sus contenidos normativos y valorativos, de esas realidades -, un pronunciamiento que la Corte haya hecho en el pasado, con fundamento en significaciones constitucionales materialmente diferentes a aquellas que ahora deben regir el juicio de constitucionalidad de una determinada norma. En estos casos, no se puede considerar que el fallo vulnera la cosa juzgada, ya que el nuevo análisis parte de un marco o perspectiva distinta, que en lugar de ser contra-

dictorio conduce a precisar los valores y principios constitucionales y permiten aclarar o complementar el alcance y sentido de una institución jurídica<sup>17</sup>.

**“En el análisis de cosa juzgada en cada proceso concreto, le corresponde a la Corte desentrañar en cada caso y frente a cada disposición, si efectivamente se puede predicar la existencia de cosa juzgada, absoluta o material, o si, por el contrario, se está presente ante una cosa juzgada aparente o relativa que permita una valoración de la norma frente al texto constitucional, en aras de garantizar tanto la integridad y supremacía de la Carta como la de los fines y valores propios de la institución de la cosa juzgada”<sup>18</sup>. (Destacado fuera de texto).**

**“Requisitos para que se de la Cosa Juzgada Constitucional material:**

**“4. Como lo ha reiterado esta Corporación, el fenómeno de la cosa juzgada no sólo se presenta cuando existe una decisión previa del juez constitucional en relación con la misma norma que posteriormente resulta nuevamente demandada<sup>19</sup>. Adicionalmente, se presenta el fenómeno de la cosa juzgada cuando la decisión anterior pese a no recaer sobre la misma disposición cobija, sin embargo, otra literalmente**

<sup>17</sup> “En la sentencia C-447 de 1997. M.P. Alejandro Martínez Caballero la Corte expuso: “...Todo tribunal, y en especial la Corte Constitucional, tiene la obligación de ser consistente con sus decisiones previas. Ello deriva no sólo de elementales consideraciones de seguridad jurídica – pues las decisiones de los jueces deben ser razonablemente previsibles- sino también del respeto al principio de igualdad, puesto que no es justo que casos iguales sean resueltos de manera distinta por un mismo juez....Por ello la Corte debe ser muy consistente y cuidadosa en el respeto de los criterios jurisprudenciales que han servido de base (ratio decidendi) de sus precedentes decisiones. **Esto no significa obviamente que, en materia de jurisprudencia constitucional, el respeto al precedente y a la cosa juzgada constitucional deban ser sacralizados y ante deban prevalecer ante cualquier otra consideración jurídica, puesto que ello no sólo puede petrificar el ordenamiento jurídico sino que, además, podría provocar inaceptables injusticias....** Se debe entonces aceptar que todo sistema jurídico se estructura en torno a una tensión permanente entre la búsqueda de la seguridad jurídica – que implica unos jueces respetuosos de los precedentes – y la realización de la justicia material del caso concreto – que implica que los jueces tengan capacidad de actualizar las normas a las situaciones nuevas -....”.

<sup>18</sup> Sentencia Corte Constitucional C-774 de 2001.

<sup>19</sup> Ver entre otras, la sentencia C-427/96 (M.P. Alejandro Martínez Caballero).

**igual o con contenidos normativos idénticos. En este último sentido, la Corte ha indicado que “(e)l fenómeno de la cosa juzgada opera así respecto de los contenidos de una norma jurídica: tiene lugar cuando la decisión constitucional resuelve el fondo del asunto objeto de su juicio que ha sido suscitado por el contenido normativo de un precepto”.**<sup>20</sup> (Destacado fuera de texto).

De los apartes destacados de la jurisprudencia citada, se aprecia que el actor confunde o desconoce los diversos tipos de cosa juzgada constitucional que existen, por que son varios los requisitos que se deben dar para considerar que se está en presencia de la cosa juzgada constitucional material: identidad de contenidos normativos o formalmente iguales, que el juicio de constitucionalidad sea por las mismas razones y que la “decisión constitucional resuelva el fondo del asunto”.

Considera EL INSTITUTO que en el caso de los artículos 42 y 43 de la Ley 788 de 2002 se está en presencia de una cosa juzgada constitucional aparente, por que si bien los contenidos de las normas demandadas son idénticos a los declarados inexecutable en sentencia C-886 de 2002, el juicio de constitucionalidad no se fundamenta en las mismas razones y en esa oportunidad, como vamos a ver a continuación, la decisión constitucional no resolvió el fondo del asunto, ni estudió los contenidos normativos de las normas declaradas inexecutable.

- **La sentencia C-886 de 2002. Sentido y alcance del fallo**

El actor esgrime como argumento principal de la inexecutable de los artículos 42 y 43 de la Ley 788 de 2002, la existencia de la sentencia C-886 de la H. Corte Constitucional.

La parte motiva de la sentencia C-886 de 2002 que declaró inexecutable algunos artículos de la Ley 716 de 2001, y en la cual EL INSTITUTO tuvo la oportunidad de pronunciarse, es muy clara al sustentar las razones por las cuales fueron declarados inexecutable, entre otros, los artículos 12 y 13 de la Ley 716 de 2001: por violación del principio de unidad de materia, es decir la ley 716 de 2001 presentaba vicios de carácter formal en los que se incurrió en el trámite de su formación, en este sentido la H. Corte Constitucional dijo en este fallo:

**“Para la Corte es claro que las nuevas disposiciones no tienen un contenido contable sino tributario, no tienen como destinatarios a las entidades públicas sino a los particulares responsables del IVA, y, en consecuencia, no se orientan a fijar un régimen transitorio para sanear la**

<sup>20</sup> Sentencia C-427/96 (M.P. Alejandro Martínez Caballero).



**información contable de las entidades públicas, sino uno permanente que modifica la situación tributaria de los particulares. En ello difieren sustancialmente del proyecto originalmente debatido y aprobado, el cual, a partir de la adición de dichas disposiciones no responde a una sola materia, al punto que para darle coherencia fue necesario cambiarle el encabezado para incorporar en él, como un contenido temático nuevo, las regulaciones que, con carácter autónomo se incorporaron en el proyecto.** De esta manera la ley que fue finalmente aprobada tiene dos materias subyacentes, una relacionada con el saneamiento de la información contable de las entidades públicas, y otra, que discurre por completo separada de la anterior, la relacionada con algunos aspectos del régimen del IVA y otro temas tributarios. Entre esos dos extremos del proyecto no es posible establecer ninguna relación de conexidad temática, teleológica o sistemática, salvo la peregrina pretensión de que ambos tienen una implicación contable o versan sobre temas económicos. Es claro, entonces, que se ha violado el principio de unidad de materia. Observa la Corte, además, que, aunque el tema no fue objeto de demanda en este proceso, la ley contenía una tercera materia, ajena a cualquiera de las dos anteriores, que es la relativa a la caducidad de los registros en los bancos de datos y que fue declarada inexecutable por la Corte mediante Sentencia C-687 de 2002, debido a que la regulación de la misma requería del trámite de una ley estatutaria. (Destacado fuera de texto).

“Ni siquiera una muy laxa aproximación al tema de la unidad de materia permite aceptar la argumentación según la cual, en la medida en que los asuntos tributarios que son objeto de regulación tienen una dimensión contable, ello permitía adicionarlos a un proyecto cuyo objeto específico era también un tema contable como es el saneamiento de la información contable de las entidades públicas. Y no resulta de recibo esa posibilidad, porque es claro que el contenido de regulación de los artículos adicionados obedece a finalidades netamente tributarias, sin perjuicio, claro de sus repercusiones contables, pero sin que ése sea el tema de las normas, que por lo demás afectan la contabilidad de los particulares, no la de las entidades públicas, a cuyo saneamiento se orientaba el proyecto original.

“La ruptura del principio de unidad de materia, tal como ha sido reseñado en esta providencia, se puso en evidencia en el propio Senado de la República, con argumentos que corroboran el criterio según el cual, entre otras finalidades, el precepto constitucional que lo contiene se orienta a garantizar que los debates parlamentarios se desarrollen en torno a un eje central que les da coherencia.

“...”

**“Con base en las anteriores consideraciones, encuentra, la Corte, que en el trámite del Proyecto de Ley 147/2001 – Senado 85/2000 – Cámara se desconoció de manera ostensible, respecto de las disposiciones demandadas, lo dispuesto en el artículo, 158 de la Constitución y por consiguiente tales disposiciones habrán de declararse inexecutable, sin que para el efecto sea necesario referirse a los restantes cargos de la demanda.”<sup>21</sup>**

Como se aprecia, de los apartes destacados del fallo C-886 de 2002, la inexecutable de los artículos 12 y 13 de la Ley 716 de 2001 y que ahora se reproducen en los artículos 42 y 43 de la Ley 716, provino del hecho de estar ellos en una ley no tributaria, es decir, el juicio de constitucionalidad no se realizó sobre los contenidos mismos de los artículos declarados inexecutable, sino que su inexecutable se produjo por vicios de carácter formal en el trámite de la ley que los contenía, esto es: normas tributarias en una ley no tributaria. Luego, es posible un nuevo juicio de constitucionalidad sobre los contenidos de los artículos 42 y 43 de la Ley 788 de 2002.

Por las razones antes expuestas considera EL INSTITUTO que se equivoca el demandante al pretender la existencia de cosa juzgada constitucional material.

- **Numeral 4.14 de la demanda: Petición de inexecutable de los artículos 85, 101, 102, 103, 107 y 112 de la Ley 788 de 2002**

Considera el actor que los artículos 85, 101, 102, 103, 107 y 112 de la Ley 788 de 2002 violan el principio constitucional de unidad materia del artículo 158 de la Constitución Política porque sus contenidos: “nada tienen que ver con el tema tributario”.

EL INSTITUTO, se permite hacer las siguientes precisiones sobre el tema de la unidad de materia:

- **El principio de la unidad de materia legislativa y la posición adoptada en anteriores oportunidades por EL INSTITUTO**

La H. Corte Constitucional en diversos fallos ha determinado el sentido y alcance del principio de unidad de materia consagrado en el artículo 158 de la Constitución Política, así:

“Genéricamente al principio de unidad de materia se le ha reconocido la virtualidad de **racionalizar el proceso legislativo**. Sobre la base de que la

<sup>21</sup> Sentencia Corte Constitucional C-886 de 2002.

instancia legislativa del poder público constituye un espacio por excelencia idóneo para la concreción de la democracia, el constituyente implementó este principio para afianzar el perfil democrático tanto del proceso legislativo como de su producto. Buscó que la configuración del derecho positivo se cumpliera prioritariamente en la instancia del poder con mayor ascendencia democrática y para asegurar su producción racional y legítima lo sometió a principios como el que ahora es objeto de análisis.

“La racionalización del proceso legislativo que se le atribuye al principio de unidad de materia se manifiesta de diversas maneras.

“En primer lugar, el principio de unidad de materia tiene implicaciones en el **desenvolvimiento del proceso legislativo**. Ello es así en cuanto el artículo 158 de la Carta, tras indicar que “Todo proyecto de ley debe referirse a una misma materia” ordena que “serán inadmisibles las disposiciones o modificaciones que no se relacionen con ella” y a continuación habilita al Presidente de la respectiva comisión para rechazar las iniciativas que no se avengan a ese precepto, rechazo que es susceptible de apelación ante la respectiva comisión.

“Como puede advertirse, la primera manifestación del principio de unidad de materia se presenta al interior del proceso legislativo pues en razón de él el constituyente confirió a los presidentes de las comisiones ante las que se ejerce la iniciativa legislativa, la atribución de rechazar las iniciativas que no se refieran a una sola materia. Esto es, se trata de un principio que tiene efecto vinculante desde la primera etapa del proceso de expedición de la ley y por eso se habilita al presidente para ejercer actos de control sobre los contenidos de las iniciativas pues ellos deben estar identificados por el tratamiento de la materia que es objeto de regulación. Adviértase cómo el constituyente le reconoce tal naturaleza vinculante a ese principio, que su inobservancia conlleva la frustración de la iniciativa legislativa.

“En segundo lugar, el principio de unidad de materia tiene la virtualidad de concretar el **principio democrático en el proceso legislativo** pues garantiza una deliberación pública y transparente sobre temas conocidos desde el mismo surgimiento de la propuesta. Permite que la iniciativa, los debates y la aprobación de las leyes se atengan a unas materias predefinidas y que en esa dirección se canalicen las discusiones y los aportes previos a la promulgación de la ley. Esa conexión unitaria entre los temas que se someten al proceso legislativo garantiza que su producto sea resultado de un sano debate democrático en el que los diversos puntos de regulación hayan sido objeto de conocimiento y discernimiento. Con ello se evita la aproba-

ción de normas sobre materias que no hacen parte o no se relacionan con aquella que fue debatida y se impide el acceso de grupos interesados en lograr normas no visibles en el proceso legislativo. De este modo, al propiciar un ejercicio transparente de la función legislativa, el principio de unidad de materia contribuye a afianzar la legitimidad de la instancia parlamentaria.

“Finalmente, el principio de unidad de materia también tiene implicaciones en el ámbito del **control constitucional**. Cuando los tribunales constitucionales entran a determinar si una ley ha cumplido o no con el principio de unidad de materia deben ponderar también el principio democrático que alienta la actividad parlamentaria y en esa ponderación pueden optar por ejercer un control de diversa intensidad. Esto es, el alcance que se le reconozca al principio de unidad de materia tiene implicaciones en la intensidad del control constitucional pues la percepción que se tenga de él permite inferir de qué grado es el rigor de la Corte al momento del examen de las normas. Así, si se opta por un control rígido, violaría la Carta toda norma que no esté directamente relacionada con la materia que es objeto de regulación y, por el contrario, si se opta por un control de menor rigurosidad, sólo violarían la Carta aquellas disposiciones que resulten ajenas a la materia regulada. La Corte estima que un control rígido desconocería la vocación democrática del Congreso y sería contrario a la cláusula general de competencia que le asiste en materia legislativa. Ante ello, debe optarse por un control que no se incline por un rigor extremo pues lo que impone el principio de unidad de materia es que exista un núcleo rector de los distintos contenidos de una Ley y que entre ese núcleo temático y los otros diversos contenidos se presente una relación de conexidad determinada con un criterio objetivo y razonable.

**“De acuerdo con ello, resulta fundamental determinar el núcleo temático de una ley pues es ese núcleo el que permite inferir si una disposición cualquiera vulnera o no el principio de unidad de materia. En ese sentido resultan valiosos elementos como el contenido de la exposición de motivos en cuanto allí se exponen las razones por las cuales se promueve el ejercicio de la función legislativa y se determinan los espacios de las relaciones sociales que se pretenden interferir; el desarrollo y contenido de los debates surtidos en las comisiones y en las plenarios de las cámaras; las variaciones existentes entre los textos originales y los textos definitivos; la producción de efectos jurídicos en las distintas esferas de una misma materia; su inclusión o exclusión de la cobertura indicada en el título de la ley; etc. La valoración conjunta de todos esos elementos permite inferir si una norma cons-**

**títuye el desarrollo de la materia de la ley de que hace parte.**<sup>22</sup>  
(Destacado fuera de texto).

En otra oportunidad también la H. Corte Constitucional se pronunció, sobre este tema, diciendo:

“Una de las reglas trazadas por la Constitución en lo relativo a las leyes es la de la unidad temática, prevista en los artículos 158 y 169, cuya observancia es exigida como condición de exequibilidad de aquéllas.

“La Corte se ha referido al tema en los siguientes términos:

“Los artículos aludidos son los números 158 y 169 de la Constitución, en los cuales se dispone respectivamente que “todo proyecto de ley debe referirse a una misma materia y serán inadmisibles las disposiciones o modificaciones que no se relacionen con ella” y que “el título de las leyes deberá corresponder precisamente a su contenido” (subraya la Corte).

**“La delimitación constitucional está deferida, entonces, doblemente al Congreso, pues este se halla obligado a definir con precisión, como lo exige la Carta, desde el mismo título del proyecto, cuáles habrán de ser las materias en que se ocupe al expedir esa ley, y simultáneamente ha de observar una estricta relación interna, desde el punto de vista sustancial, entre las normas que harán parte de la ley, para que todas ellas estén referidas a igual materia, la cual, desde luego, deberá corresponder al título de aquélla”.** (Cfr. Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-390 del 22 de agosto de 1996). (Subrayado fuera de texto).

“En la misma providencia, esta Corporación plasmó el criterio sustancial de la unidad temática de las leyes, precisando todavía más el alcance de los mencionados preceptos constitucionales:

“Empero, no pueden ser entendidos dentro del criterio de una rigidez formal por cuya virtud se desconozcan o ignoren las relaciones sustanciales entre normas que, en apariencia, se refieren a materias diversas pero cuyos contenidos se hallan ligados, en el ámbito de la función legislativa, por las fina-

<sup>22</sup> Sentencia C-501 de 2001, M. P. Jaime Córdoba Triviño.

lidades perseguidas, por las repercusiones de unas decisiones en otras, o, en fin, por razones de orden fáctico que, evaluadas y ponderadas por el propio legislador, lo obligan a incluir en un mismo cuerpo normativo disposiciones alusivas a cuestiones que en teoría pueden parecer disímiles.

“Esto resulta particularmente cierto ante las responsabilidades que asume el Congreso como parte vital del Estado Social de Derecho, el cual, por fuerza, para alcanzar las metas a él inherentes, debe consultar elementos en principio distintos y ajenos, pero concatenados entre sí por multitud de circunstancias de la vida real, convertidas en factor condicionante de su tarea.

“De tal concepción resulta que, **para establecer si hay unidad temática en un determinado cuerpo legal no es suficiente la identificación meramente formal acerca de los asuntos tratados en él, sino que es menester verificar si entre ellos existe una concatenación sustancial en cuya virtud el legislador los integre sistemáticamente, excluyendo aquellos que no guardan relación alguna con la cuestión predominante dentro del conjunto normativo.** <sup>23</sup>. (Destacado fuera de texto).

Con base en las anteriores consideraciones jurisprudenciales, para el caso en particular se observa que los contenidos de los artículos 85, 101, 102, 103, 107 y 112 de la Ley 788 de 2002, no presentan una relación, una concatenación sustancial, una integración sistemática y tampoco son el desarrollo de la materia de la ley de la que hacen parte.

Adicionalmente, dentro del proceso legislativo de formación de la Ley 788 de 2002 se aprecia que estas normas fueron incluidas al final del debate legislativo, luego, no hicieron parte del proceso de formación de la Ley 788 de 2002.

Para EL INSTITUTO, también existe falta de unidad de materia entre las normas demandadas y la Ley 788 de 2002; por que consultando su núcleo temático: “por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones”, esta corresponde a una ley de reforma tributaria. La unidad temática exige que todas las normas desarrollen temas de carácter tributario y guarden relación sistemática con el cuerpo de la Ley que las contiene.

En anteriores oportunidades EL INSTITUTO se ha pronunciado sobre el tema de la unidad de materia y se ha apartado respetuosamente de la posición adoptada por la H. Corte Constitucional en diversos fallos, así:

<sup>23</sup> Sentencia Corte Constitucional C-435 de 1996.

“A este respecto, la H. Corte ha tenido oportunidad de pronunciarse con cierta amplitud. Particularmente importantes, las sentencias C-025 de febrero 4 de 1993 y C-022 de enero 27 de 1994, ambas con ponencia del Magistrado Eduardo Cifuentes; en ellas se afirma que *“la interpretación del principio de unidad de materia no puede rebasar su finalidad y terminar por anular el principio democrático, significativamente de mayor entidad como valor fundante del Estado Colombiano. Solamente aquellos apartes, segmentos o proposiciones de una ley respecto de los cuales, razonable y objetivamente, no sea posible establecer una relación de conexidad causal, teleológica, temática o sistémica con la materia dominante de la misma, deben rechazarse como inadmisibles si están incorporados en el proyecto o declararse inexecutable si integran el cuerpo de la ley. Un proyecto de ley no puede versar sobre varias materias. La Constitución expresamente proscriba semejante hipótesis”*.

**“De esta formulación teórica, sin embargo, saltan aspectos que encierran enormes dificultades cuando se trata de confrontarla con casos concretos; lo que, en opinión del Instituto, ha llevado en la práctica a que la Corte se muestre relativamente flexible y amplia en su aplicación material. (Subrayado fuera de texto).**

“...”.

“...el ICDT, apartándose respetuosamente de lo dicho en la Sentencia C-478 de 1998, estima que tal análisis no debe ser tolerante, ni amplio para obviar la dificultad en su concreción material; sino severo, estricto y orientado por un criterio rígido en la aplicación del concepto de la “unidad de materia”. (Subrayado fuera de texto).

“Entonces, la crítica que le cabe a la tesis radica en que, en algún momento, en alguna instancia, en algún nivel conceptualmente hablando, todos los temas tienen relaciones entre sí, “vasos comunicantes” que se convierten en la dura trama que pone en entredicho el juzgamiento de la ley cuando el cargo se base en el tan mentado artículo 158.

**“El Instituto considera que el mandato constitucional allí contenido está orientado a forzar al legislador para que, desde sus inicios, todo proyecto de ley parta de una primera y fundamental definición, en virtud de la cual el autor o el “originador” del mismo (y más cuando lo es el Gobierno, ya que cuenta con todos los recursos para no “divagar” y porque le impone límites a la iniciativa legislativa, que es facultad excepcional) le determine ese marco conceptual, preciso y concreto, que**

la futura ley pretende regular. El mensaje de la Carta Fundamental quiere que desde el origen, la ley no se improvise, sino que se estructure alrededor de una específica “materia”; materia que el proyecto debe, como primer peldaño, él mismo definir, como en efecto lo establece el artículo 169 de la C.P., al disponer que el título de las leyes deberá corresponder precisamente a su contenido. Y este marco conceptual, que constituye la “materia” de la ley, puede ser más o menos amplio, según lo que cada proyecto entienda que debe cubrir. Debe, entonces, buscarse esa definición en los orígenes mismos del proyecto de ley, en tanto tal definición, no puede consistir en un mero nombre; la definición inicial de la “materia” del proyecto que aspire a convertirse en ley puede buscarse en las muchas, muchísimas áreas del saber y del comportamiento que los seres humanos dominan y que la ley puede o debe regular.”<sup>24</sup>. **(Destacado fuera de texto).**

Con base en lo anterior, EL INSTITUTO considera que los artículos 85, 101, 102, 103, 107 y 112 de la Ley 788 de 2002 deben ser declarados inexecutable por violación del artículo 158 de la Constitución Política.

- **Numeral 4.16 de la demanda: Petición de inexecutable de los artículos 105 y 117 de la Ley 788 de 2002.**

Considera el demandante que los artículos 105 y 117 de la Ley 788 de 2002, infringen el artículo 338 de la Constitución Política, por que: “se crean unas tasas sin definir en la ley el sistema y el método para establecer costos y beneficios y la forma de hacer su reparto”.

Respecto al artículo 105 de la Ley 788 de 2002, el actor afirma que: “Una lectura de tal artículo muestra que sólo se determina la tasa, su destinación, los sujetos pasivos y su indexación anual, y por ninguna parte aparecen los sistemas y métodos para establecer los costos y beneficios y su reparto, para determinar la tarifa”.

Respecto al artículo 117 de la Ley 788 de 2002, el demandante sostiene como razón de la violación del artículo 338 constitucional, el hecho que: “Tampoco la ley define el sistema y el método para alcanzar los costos y beneficios y la forma de hacer su reparto, y se limita a establecer la tarifa, el destino y los sujetos pasivos”.

EL INSTITUTO no comparte las pretensiones del demandante por las siguientes razones:

<sup>24</sup> Concepto del ICDT de abril 26 de 2001, presentado ante la Corte Constitucional, dentro del proceso D-3436.



- **Los artículos 105 y 117 de la Ley 788 de 2002 son impuestos y no tasas, y por tanto no le es aplicable el criterio del sistema y el método para determinar costos y beneficios.**

Contrario a lo afirmado por el demandante, EL INSTITUTO considera, partiendo de los textos de los artículos 105 y 117 de la Ley 788 de 2002, que estos no son tasas sino impuestos y que su inexequibilidad debe sustentarse en el hecho que en ellos no se determinan todos los elementos básicos del impuesto, como lo ordena el artículo 338 de la Constitución Política. Lo anterior, por cuanto que los tributos establecidos no son tasas ya que no corresponden a la contraprestación por la prestación de un servicio público individualizado del Estado al contribuyente, lo cual tiene perfecto sentido al observar que ninguno de los dos artículos hace referencia a costos de servicios; y tampoco constituyen una contribución porque no son la contraprestación por un beneficio o valorización de un bien por la realización de obras o la ampliación de un servicio público; todo lo anterior tiene perfecto sentido al observarse en las dos normas que las mismas no establecen el costo del servicio o los beneficios que se proporcionan, como tampoco el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y de otra parte, la forma de hacer su reparto.

Con relación al impuesto establecido en el artículo 105 de la Ley 788 de 2002, advertimos que en el mismo falta la generalidad del sujeto pasivo que debe contener todo tributo, lo cual es violatorio del artículo 338 de la Constitución Política. En cuanto a la destinación específica de este impuesto “*al Fondo de Apoyo Financiero para la energización de las zonas rurales interconectadas*”, consideramos que encuadra dentro de la excepción a la prohibición de que los impuestos nacionales tengan destinación específica (art. 359 CN), cuando son destinados para inversión social, por cuanto que la energización de zonas rurales interconectadas, es una manifestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica, concepto este que forma parte de la inversión social.

Respecto al tributo establecido en el artículo 117 *ibídem*, observamos que el mismo no determina ni hace determinable el hecho generador y, de otra parte, no establece la base gravable del mismo, lo cual es violatorio del artículo 338 de la Constitución Nacional.

No obstante la posición del Instituto, advertimos que la H. Corte Constitucional en sentencia C-1179 de 2001 se pronunció sobre la exequibilidad de una norma (artículo 81 de la Ley 633 de 2000) con contenidos similares a los del artículo 105 de la Ley 788 de 2002, en aquella oportunidad afirmó:

“3. Las contribuciones parafiscales tienen en Colombia una reconocida tradición doctrinal y jurisprudencial que avala la decisión del constituyente de

1991 de regularlas expresamente en el Texto Fundamental pues ellas resultan compatibles con el contenido social del modelo estatal por el que se optó en ese momento originario. Esta Corporación ya ha tenido oportunidad de contextualizar el tema de la parafiscalidad en la hacienda pública colombiana y de desarrollar temas como la facultad del Congreso de la República para imponerlas<sup>25</sup>, su naturaleza jurídica<sup>26</sup>, los límites a que se encuentran sometidas<sup>27</sup> y el carácter parafiscal de las contribuciones de seguridad social<sup>28</sup>, entre otros puntos. En ese sentido, por ejemplo, en la Sentencia C-040 de 1993, se precisó la índole de las contribuciones parafiscales y se delinearon sus diferencias con los impuestos y las tasas:

“Las rentas parafiscales, según todo lo expuesto, tienen como característica esencial la destinación específica; no entran a engrosar el monto global del presupuesto nacional y, como se verá más adelante, se diferencian claramente de los impuestos y tasas.

“Como es bien sabido, en hacienda pública se denomina “tasa” a un gravamen que cumpla con las siguientes características:

- El Estado cobra un precio por un bien o servicio ofrecido;
- El precio pagado por el ciudadano al Estado guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido.
- El particular tiene la opción de adquirir o no el bien o servicio.
- El precio cubre los gastos de funcionamiento y las provisiones para amortización y crecimiento de la inversión.
- Ocasionalmente, caben criterios distributivos (Ejemplo: Tarifas diferenciales).
- Ejemplo típico: Los precios de los servicios públicos urbanos (energía, aseo, acueducto).

“Como se dijo anteriormente, las contribuciones parafiscales no pueden identificarse con las tasas. En primer lugar, porque el pago de las tasas queda a discreción del virtual beneficiario de la contrapartida directa, mientras que la

<sup>25</sup> Entre otras, Sentencias C-547, C-597 y C-925 de 2000.

<sup>26</sup> Pueden consultarse las sentencias C-040, C-465, C-490 y C-533 de 1993; C-183 y C-253 de 1997 y C-495 de 1998.

<sup>27</sup> Sentencia C-465 de 1993.

<sup>28</sup> Este punto ha sido uno de los más desarrollados por la doctrina de esta Corporación. Pueden consultarse los siguientes pronunciamientos: C-575 de 1992; C-376 y C-577 de 1995; C.-179 de 1997; C-177, C-378 y C-444 de 1998.

contribución es de obligatorio cumplimiento. De otra parte, las contribuciones parafiscales no generan una contraprestación directa y equivalente por parte del Estado. Este no otorga un bien ni un servicio que corresponda al pago efectuado.

“De otro lado, será un “impuesto”, siempre que cumpla con las siguientes condiciones básicas:

“- Se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano y no a un grupo social, profesional o económico determinado

“- No guardan relación directa e inmediata con un beneficio derivado por el contribuyente.

“- Una vez pagado, el Estado dispone de él de acuerdo a criterios y prioridades distintos de los del contribuyente.

“- Su pago no es opcional ni discrecional. Puede forzarse mediante la jurisdicción coactiva.

“- Aunque se tiene en cuenta la capacidad de pago del contribuyente ello no se hace para regular la oferta y la demanda de los servicios ofrecidos con los ingresos tributarios, sino para graduar el aporte social de cada ciudadano de acuerdo a su disponibilidad.

*“- No se destinan a un servicio público específico, sino a las arcas generales, para atender todos los servicios necesarios. (Subrayado fuera de texto).*

“Queda, pues, claro que las contribuciones parafiscales se diferencian de los impuestos en la medida en que implican una contrapartida directa al grupo de personas gravadas; no entran a engrosar el erario público; carecen de la generalidad que caracteriza a los impuestos respecto del sujeto obligado a pagar el tributo y especialmente, porque tienen una determinada *afectación*”.<sup>29</sup>

“Esa caracterización es coherente con la definición que de las contribuciones parafiscales hizo luego el artículo 2° de la Ley 225 de 1995, que modificó el artículo 3° de la Ley 179 de 1994, y según el cual:

---

<sup>29</sup> Magistrado Ponente, Dr. Ciro Angarita Barón.

“Son contribuciones parafiscales los gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social económico y se utilizan para beneficio del propio sector. El manejo, administración y ejecución de estos recursos se hará exclusivamente en forma dispuesta en la ley que los crea y se destinarán sólo al objeto previsto en ella, lo mismo que los rendimientos y excedentes financieros que resulten al cierre del ejercicio contable.

“Las contribuciones parafiscales administradas por los órganos que formen parte del Presupuesto General de la Nación se incorporarán al presupuesto solamente para registrar la estimación de su cuantía y en capítulo separado de las rentas fiscales y su recaudo será efectuado por los órganos encargados de su administración”.

“Como puede advertirse, entonces, los impuestos, las tasas y las contribuciones parafiscales tienen una naturaleza particular que permite diferenciarlos claramente.

“Los impuestos son prestaciones pecuniarias de carácter unilateral en cuanto no constituyen remuneración por prestaciones determinadas, son de carácter obligatorio, carecen de destinación específica, su tarifa es definida por la autoridad de representación popular que las impone, hacen parte del presupuesto, se someten a control fiscal, su cuantía es la necesaria para el cubrimiento de los gastos públicos y son administrados por el Estado.

“Por su parte, las tasas son prestaciones pecuniarias que constituyen remuneraciones de los particulares por los servicios prestados por el Estado en desarrollo de su actividad, sus tarifas son fijadas por autoridades administrativas, ellas no necesariamente comprenden el valor total del servicio prestado, hacen parte del presupuesto, se someten a control fiscal, su cuantía es proporcional al costo del servicio y son administrados por el Estado.

“Finalmente, las contribuciones parafiscales son gravámenes obligatorios que no tienen el carácter de remuneración de un servicio prestado por el Estado, no afectan a todos los ciudadanos sino únicamente a un grupo económico determinado, tienen una destinación específica en cuanto se utilizan para el beneficio del sector económico que soporta el gravamen, no se someten a las normas de ejecución presupuestal y son administrados por órganos que hacen parte de ese mismo renglón económico.

“4. En ese marco, si se examina el gravamen consagrado en el Artículo 81 de la Ley 633 de 2000 se advierte que él tiene las siguientes características:

- Su sujeto pasivo son los generadores de energía.
- Su sujeto activo es el Fondo de Apoyo Financiero para la energización de zonas no interconectadas.
- Su agente recaudador es el administrador del sistema de intercambios comerciales.
- Su hecho generador es la venta de kilovatios hora en la Bolsa de Energía Mayorista.
- Su base gravable es la unidad del bien comercializado.
- Su tarifa es un peso por cada kilovatio hora despachado anualmente e indexado con el índice de precios al productor.

“Luego, se comprende que el gravamen consagrado en el artículo 81 de la Ley 633 de 2000 no constituye ni un impuesto ni una tasa y si una contribución parafiscal.

“No se trata de un impuesto porque no se cobra a todos los ciudadanos sino a un grupo económico determinado, en este caso a los generadores de energía eléctrica y porque tiene como destinación específica al Fondo de Apoyo Financiero para la energización de las zonas no interconectadas. Estas circunstancias se oponen a la naturaleza de los impuestos pues éstos, entre otras cosas, se destacan por su universalidad y por su destinación a las arcas generales del Estado.

“Tampoco se trata de una tasa pues no se está ante una contraprestación de los ciudadanos por un servicio que presta el Estado, ni el pago que realizan los generadores de energía guarda relación inescindible con los beneficios recibidos en razón de tal bien o servicio, ni puede decirse que ese pago no cubre el valor total del servicio prestado. Estos parámetros son contrarios a las tasas como especies de los tributos pues éstas se caracterizan fundamentalmente por constituir una contraprestación a cargo de los usuarios de un servicio público que presta el Estado, esto es, por su bilateralidad por oposición a la unilateralidad que identifica a los impuestos.

“En realidad se trata de una contribución parafiscal pues es un gravamen obligatorio que sólo afecta a los generadores de energía eléctrica y tiene una especial afectación en cuanto, según los disponen los artículos 82 y 83 de la Ley 633, se destina a un fondo cuenta especial de manejo de recursos

públicos y privados, sin personería jurídica y sujeto a las normas y procedimientos fijados en la Carta Política y en el Estatuto Orgánico del Presupuesto. A ese fondo pueden ingresar recursos procedentes del presupuesto y también los que canalice el Gobierno Nacional de fuentes públicas y privadas y se utiliza para financiar planes, programas y proyectos de inversión destinados a la construcción e instalación de la infraestructura eléctrica que permitan la ampliación de la cobertura y la satisfacción de la demanda de energía en las zonas no interconectadas.”<sup>30</sup> (Subrayado fuera de texto).

El INSTITUTO se aparta respetuosamente de la posición fijada por la H. Corte Constitucional en el fallo antes citado, por cuanto considera que los artículos 105 y 107 de la Ley 788 de 2002 establecen impuestos y no tasas y contribuciones, de conformidad con lo expuesto al inicio del presente acápite.

De otra parte, el Instituto considera que lo expuesto en su intervención mediante escrito del 26 de abril de 2001 con relación a la tasa especial de servicios aduaneros tiene plena aplicación, cuando dijo:

**“Empero, el Instituto se permite respetuosamente reclamar de la H. Corte para que, en esta oportunidad, no se persista en mantener una tesis complaciente, que se limite a redefinir la naturaleza del tributo y “sanear” su manifestación legal, sino que la creación del mismo no quede “impune”. El legislador no puede, so pretexto de crear una tasa, introducir un impuesto, irrespetando una distinción que la propia Constitución consagra y que, para todos los efectos, exige responsabilidad y cumplimiento.**

**“Si el legislador pretendió crear una tasa pero lo hizo, sin la observancia plena de los requisitos que la Constitución exige (art. 338), la norma, sin más, debe desaparecer del ordenamiento”.** (Subrayado fuera de texto).

En este caso EL INSTITUTO confirma lo anteriormente dicho y solicita a la H. Corte Constitucional declarar inexecutable los artículos 105 y 117 de la Ley 788 de 2002 por violación del artículo 338 de la Constitución Política.

**IV. IMPUESTOS TERRITORIALES Y CONTRABANDO: ARTÍCULOS 50, 54 (PARCIAL), 55 (PARCIAL), 59, 60, 69, 70, 71, 72, 73 Y 74 DE LA LEY 788 DE 2002.**

**1. Disposiciones demandadas: Artículos 50 y 55 inciso 1o de la Ley 788 de 2002**

<sup>30</sup> Sentencia Corte Constitucional C-1179 de 2001.

**ART. 50.—Tarifas.** Las tarifas del impuesto al consumo, por cada unidad de 750 centímetros cúbicos o su equivalente, serán las siguientes:

1. Para productos entre 2.5 y hasta 15 grados de contenido alcoholimétrico, ciento diez pesos (\$ 110,00) por cada grado alcoholimétrico.
2. Para productos de más de 15 y hasta 35 grados de contenido alcoholimétrico, ciento ochenta pesos (\$180,00) por cada grado alcoholimétrico.
3. Para productos de más de 35 grados de contenido alcoholimétrico, doscientos setenta pesos (\$ 270,00) por cada grado alcoholimétrico.

PAR. 1º—Los vinos de hasta 10 grados de contenido alcoholimétrico, estarán sometidos, por cada unidad de 750 centímetros cúbicos o su equivalente, a la tarifa de sesenta pesos (\$ 60,00) por cada grado alcoholimétrico.

PAR. 2º—Dentro de las anteriores tarifas se encuentra incorporado el IVA cedido, el cual corresponde al treinta y cinco por ciento (35%) del valor liquidado por concepto de impuesto al consumo.

PAR. 3º—Tarifas en el departamento archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina. El impuesto al consumo de que trata la presente ley no aplica a los productos extranjeros que se importen al territorio del departamento archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, salvo que éstos sean posteriormente introducidos al resto del territorio Nacional, evento en el cual se causará el impuesto en ese momento, por lo cual, el responsable previo a su envío, deberá presentar la declaración y pagar el impuesto ante el fondo cuenta de impuestos al consumo de productos extranjeros, aplicando la tarifa y base general señalada para el resto del país.

Para los productos nacionales de más de 2.5 grados de contenido alcoholimétrico, que ingresen para consumo al departamento archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, por cada unidad de 750 centímetros cúbicos o su equivalente, la tarifa será de quince pesos (\$ 15,00) por cada grado alcoholimétrico.

PAR. 4º—Los productos que se despachen al departamento deberán llevar grabado en un lugar visible del envase y la etiqueta y en caracteres legibles e indelebles, la siguiente leyenda: “Para consumo exclusivo en el departamento archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina”, y no podrán ser objeto de reenvío al resto del país.

Los productores nacionales y los distribuidores seguirán respondiendo ante el departamento de origen por los productos que envíen al archipiélago, hasta tanto se demuestre con la tornaguía respectiva, guía aérea o documento de embarque, que el producto ingresó al mismo.

PAR. 5º—Todos los licores, vinos, aperitivos y similares, que se despachen en los in bond, y los destinados a la exportación y zonas libres y especiales deberán llevar grabado en un lugar visible del envase y la etiqueta y en caracteres legibles e indelebles, la siguiente leyenda: “Para exportación”.

PAR. 6º—Cuando los productos objeto de impuesto al consumo tengan volúmenes distintos, se hará la conversión de la tarifa en proporción al contenido, aproximándola al peso más cercano.

El impuesto que resulte de la aplicación de la tarifa al número de grados alcoholométricos, se aproximará al peso más cercano.

PAR. 7º—Las tarifas aquí señaladas se incrementarán a partir del primero (1º) de enero de cada año en la meta de inflación esperada y el resultado se aproximará al peso más cercano.

La dirección de apoyo fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público certificará y publicará antes del 1º de enero de cada año, las tarifas así indexadas”.

**ART. 55.—Tarifas.** A partir del 1º de enero de 2003 las tarifas de la sobretasa a la gasolina serán las siguientes:

Tarifa municipal y distrital: 18.5%.

Tarifa departamental: 6.5%.

Tarifa para el Distrito Capital: 25%

#### 1.1 Fundamentos de la demanda

El actor considera que los artículos citados son inexecutable por cuanto señalan tarifas fijas únicas para impuestos territoriales –impuesto al consumo y sobretasa a la gasolina-, “lo cual limita la autonomía de las entidades territoriales de conceder exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de dichas entidades territoriales (...) porque las está encasillando en una camisa de fuerza de la cual no pueden salir”, por lo cual resultan violados los artículos 1, 287 numeral 3, 294 y 338 de la Constitución Política.



En opinión del actor los artículos demandados han debido establecer un rango para que las entidades territoriales, dentro de su autonomía, puedan determinar las tarifas de los tributos respecto de los cuales tendrán la calidad de acreedores.

## 1.2 Consideraciones del Instituto

En opinión del Instituto, las disposiciones demandadas no infringen los artículos constitucionales invocados por el contribuyente, pues el poder tributario de que gozan las entidades territoriales no es pleno o absoluto, sino que el mismo debe ejercerse con sujeción a lo establecido por el Congreso en las leyes correspondientes.

Siendo el Congreso el titular de la facultad de crear los tributos territoriales, a la luz de las disposiciones hoy vigentes es a él a quien le corresponde definir con menor a mayor grado de detalle los elementos que integran el respectivo tributo. Por esta razón, no es de recibo afirmar que el Legislador invade la órbita de las asambleas o concejos cuando decide regular directamente todos los elementos que conforman un impuesto territorial, entre ellos fijar una tarifa única para un tributo.

Así lo dijo la Corte Constitucional en sentencia C-004 /93, M.P. Ciro Angarita Barón:

“En este sentido, 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”

Puede observarse que el demandante olvida que de acuerdo con nuestra Carta Política, la autonomía de las entidades territoriales se ejerce dentro del marco de una República unitaria, es decir con sujeción a la ley, tal como claramente se desprende de los artículos 1, 287, 300, 313 y 338 de la CP.

Tampoco puede decirse que las normas demandadas contradicen lo ordenado por el art. 294, pues el hecho de que la ley hubiese establecido tarifas fijas para impuestos territoriales, para nada significa o implica que esté concediendo una exención o un tratamiento preferencial.

Con base en lo anterior el Instituto no encuentra que las normas demandadas violen la Constitución por las razones señaladas por el demandante.

## 2. Disposiciones demandadas: Artículos 54 incisos 5 y 6 de la Ley 788 de 2002

**ART. 54.—Cesión del IVA.** Mantiénese la cesión del IVA de licores a cargo de las licoreras departamentales de que tratan los artículos 133 y 134 del

Decreto Extraordinario 1222 de 1986.

A partir del 1º de enero de 2003, cédese a los departamentos y al Distrito Capital, en proporción al consumo en cada entidad territorial, el impuesto al valor agregado, IVA, sobre los licores, vinos, aperitivos, y similares, nacionales y extranjeros, que actualmente no se encontraba cedido.

En todos los casos, el IVA cedido a las entidades territoriales, quedará incorporado dentro de la tarifa del impuesto al consumo, o dentro de la tarifa de la participación, según el caso, y se liquidará como un único impuesto o participación, sobre la base gravable definida en el artículo anterior.

El impuesto liquidado en ningún caso podrá ser afectado con impuestos descontables, salvo el correspondiente a los productores oficiales, que podrán descontar del componente del IVA de este impuesto, el IVA pagado en la producción de los bienes gravados.

Del total correspondiente al nuevo IVA cedido, el setenta por ciento (70%) se destinará a salud y el treinta por ciento (30%) restante a financiar el deporte, en la respectiva entidad territorial.

**Las exenciones del IVA establecidas o que se establezcan no aplicarán en ningún caso, respecto del IVA de cervezas y licores cedido a las entidades territoriales.** Aparte demandado)

PAR. 1º—Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, en los formularios de declaración se discriminará el total del impuesto antiguo y nuevo cedido, que corresponda a los productos vendidos en el Distrito Capital.

PAR. 2º—Para los efectos en lo establecido en este artículo el Distrito Capital participará en el nuevo impuesto cedido en la misma proporción en que lo viene haciendo en relación con el IVA a cargo de las licoreras departamentales.

## 2.1 Fundamentos de la demanda:

2.1.1 Respecto del 5to inciso, señala el demandante que la cesión del IVA a los departamentos y al Distrito Capital, para financiar la salud y el deporte viola el artículo 359 de la Carta, por cuanto se trataría de una renta nacional con destinación específica, que no cabría en ninguna de las excepciones que esta norma señala.

Estima que tal como está redactada la disposición, la salud y el deporte “no aparecen circunscritos a inversión social sino que pueden corresponder a gastos de

funcionamiento, porque la ley no lo determinó ni detalló. Tampoco corresponde a participaciones previstas en la Constitución a favor de los departamentos, distritos y municipios. Tampoco corresponde a las rentas nacionales que con base a (sic) leyes anteriores, la nación asigna a entidades de previsión social y a las antiguas intendencias y comisarias.”

Considera el actor que una renta nacional como el IVA mantiene tal calidad así haya sido cedida a las entidades territoriales, y por tal razón le sigue siendo aplicable la prohibición constitucional de darle una destinación específica.

2.1.2 En cuanto al 6to inciso, el demandante considera quebrantada la autonomía de las entidades territoriales, por cuanto los impuestos cedidos se convierten en impuestos de su propiedad y en esa medida son ellas las que pueden establecer exenciones y tratamientos preferenciales. “La ley no puede prohibir estos tratamientos preferenciales porque allí reside la autonomía de las entidades territoriales....El legislador no puede inmiscuirse en la concesión de las exenciones y tratos preferenciales de las entidades territoriales”. Por tales razones afirma que la norma acusada infringe los artículos 1, 287 numeral 3 y 338 de la Constitución.

## 2.2. Consideraciones del Instituto

2.1.1 No comparte el Instituto la impugnación que del inciso 5to del art. 54 de la Ley 788 hace el demandante, ya que la prohibición contemplada en el artículo 359 de la Constitución, se refiere a los recursos tributarios originados en impuestos nacionales, que en virtud del principio de unidad de caja, además de estar llamados a integrar el presupuesto nacional con el fin de financiar los gastos e inversiones a cargo del gobierno nacional, conforman la base para liquidar las transferencias que debe hacer la Nación a las entidades territoriales.

Esta última función de los mencionados ingresos tributarios, permite explicar la razón de ser de la restricción analizada, pues si se admitiera la creación de un impuesto nacional cuyo recaudo estuviese afecto a una finalidad específica, tales montos no se computarían dentro de los ingresos corrientes de la Nación y en esa medida se disminuiría la cifra que las entidades territoriales recibirían por concepto de transferencias.

Como puede apreciarse, si lo que se pretende al proscribir la existencia de impuestos nacionales con destinación específica, es proteger el ingreso de las entidades territoriales por concepto de las transferencias a cargo de la Nación, mal puede decirse que el artículo 359 de la CP se ve vulnerado por una norma que

como la impugnada, lo que está haciendo es mantener la cesión a los departamentos y al Distrito Capital del IVA a los licores, para que aquellos lo destinen a la financiación de la salud y el deporte en sus respectivas jurisdicciones.

En este mismo sentido se expresó la Corte Constitucional en sentencia C-004-93, M.P. Dr. Ciro Angarita Barón:

“Con esta prohibición el Constituyente quiso proteger el monto de los recursos del presupuesto nacional destinados a las entidades territoriales, bien a través del situado fiscal (art. 356 C.N.), o por la vía de la participación de los ingresos de la Nación (art. 357). Esto es así por cuanto las rentas nacionales de destinación específica no se computan dentro de los ingresos corrientes de la Nación, que sirven como base para fijar el monto de las transferencias a las entidades territoriales y por lo tanto, al prohibirlas aumenta el volumen de los ingresos del presupuesto que son transferidos a los municipios, distritos y departamentos.

“Si la finalidad de la norma es la de aumentar los ingresos corrientes del presupuesto nacional para que el monto de la participación a las entidades territoriales sea mayor, es claro que no tiene ningún sentido prohibir a las autoridades competentes que creen rentas municipales o departamentales de destinación específica, dado que éstas no se computan dentro de los ingresos corrientes del Estado”.

Con base en lo expresado el Instituto concluye que el inciso 5to demandado no vulnera el art. 359 de la Carta.

2.1.2 En cuanto a la acusación del inciso 6to, entiende el Instituto que la misma se deriva de una lectura equivocada, por cuanto la norma impugnada precisamente señala lo que el demandante considera que debería decir para que en su opinión no fuese violatoria de la Carta.

En efecto, como se trata de la cesión de lo que se recaude por un impuesto de carácter nacional, cuya regulación siempre será competencia del Congreso, el Legislador quiso dejar a salvo el IVA cedido de cualquier exención que la propia Corporación pretendiera establecer de manera general en relación con dicho tributo. Fue por esto que indicó que “las exenciones del IVA establecidas o que se establezcan no aplicarán en ningún caso, respecto del IVA de cervezas y licores cedido a las entidades territoriales”.

Así las cosas, considerando que la hipótesis en la cual consiste la acusación realmente no existe, pues como ya se advirtió se origina en una confusión del demandante, el Instituto considera que no hay lugar a efectuar análisis alguno.

### 3. Disposición demandada: Artículo 59 de la Ley 788 de 2002

Procedimiento tributario territorial

**ART. 59.—Procedimiento tributario territorial.** Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el estatuto tributario nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de éstas respecto del monto de los impuestos.

#### 3.1 Fundamentos de la demanda.

*El actor considera vulnerados los artículos 1, 287 numeral 3, 294 y 338 de la Carta política, ya que se está obligando a las entidades territoriales “a aplicar las normas procedimentales del Estatuto Tributario nacional para los impuestos por ellas administrados” violando así “la autonomía y la facultad propia de conceder exenciones y tratamientos preferenciales”, pues aquel “es una norma rígida que impide que las entidades apliquen plenamente el artículo 294 de la Constitución Política de Colombia, en la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio y su imposición...no podrían las entidades territoriales establecer formas de pago y cobro distintos para los tributos territoriales”.*

#### 3.2 Consideraciones del Instituto

*El Instituto se aparta de la conclusión a la que llega el actor, pues éste olvida que la autonomía que la Carta le atribuye a las entidades territoriales no es absoluta, sino que la misma se debe ejercer de conformidad con la Constitución y la ley, pues solo así es posible conciliar los intereses nacionales con los regionales dentro de una República unitaria.*

*Son las mismas normas que cita el demandante como infringidas, las que permiten afirmar que el precepto acusado de ajusta a la Carta, pues no siendo federal nuestra forma de Estado, mal podría pretenderse que la autonomía conferida a las entidades territoriales conlleva una especie de “federalismo fiscal”.*

*Es así como si bien el artículo 1 de la CP establece que las entidades territoriales son autónomas, dicha autonomía debe ejercerse dentro del marco de una República unitaria, que es lo que señala el mismo precepto en frase anterior, pues esa fue la forma de organización escogida por nuestro Constituyente.*

*En desarrollo de dicho postulado, el artículo 287 que también se cita como violado, dice que “las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley.” En igual sentido encontramos los artículos 300 numeral 4 (facultades de las asambleas) y 313 numeral 4 (facultades de los concejos).*

*Por su parte, si bien el artículo 338 no está redactado del modo en que lo fueron las normas mencionadas, pues no dijo que el poder tributario de las asambleas y concejos se ejercería de conformidad con la ley, dicha disposición no puede interpretarse de manera aislada, sino dentro del contexto de las demás reglas constitucionales que regulan la materia, con lo cual resulta forzoso concluir que la autonomía de las entidades territoriales en los asuntos tributarios, se encuentra sujeta a lo establecido por el legislador dentro de la órbita de su competencia.*

*Respecto de la supuesta violación del artículo 294 de la Carta, el Instituto desea anotar el artículo 59 de la Ley 788 no comporta la creación de exenciones ni de tratamientos preferenciales en relación con tributos de propiedad de las entidades territoriales, con lo cual no existe infracción alguna del citado mandato constitucional.*

*Sobre el tema de la autonomía dijo lo siguiente la Corte, al declarar exequible el artículo 66 de la Ley 383 de 1997, el cual por cierto contenía una norma bastante similar a la impugnada:*

*“... es del caso reafirmar que corresponde al legislador fijar las reglas fundamentales a las que están sujetas las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales cuando establecen tributos, lo cual significa que según el ordenamiento superior, a aquél le compete señalar las actividades y materias que pueden ser gravadas, así como los procedimientos de orden fiscal y tributario, sin que sea válido sostener que cuando así actúa, esté desconociendo o cercenando la autonomía que constitucionalmente se le confiere a las entidades territoriales.*

*(...)*

*“En efecto, la aplicación de las normas procedimentales establecidas en el Estatuto Tributario para los impuestos de orden nacional a las entidades territoriales, tiene como finalidad la unificación a nivel nacional del régimen*

*procedimental, lo cual no excluye las reglamentaciones expedidas por las Asambleas Departamentales y por los Concejos Distritales y Municipales en relación con los tributos y contribuciones que ellos administran, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 300 y 313 de la Carta. Ello al contrario de lo afirmado por los demandantes, constituye cabal desarrollo y concreción de uno de los principios constitucionales (preámbulo y artículo 1º), según el cual Colombia se organiza en forma de República unitaria, por lo que la autonomía no puede realizarse por fuera de la organización unitaria del Estado, razón por la cual, en aras de darle seguridad, transparencia y efectividad al recaudo, administración y manejo de los impuestos y contribuciones, compete al legislador fijar un régimen procedimental único, aplicable tanto a nivel nacional, como a tributos de orden local” (Sentencia C-232 del 20 de mayo de 1998, M.P. Dr. Hernando Herrera Vergara).*

*Por otra parte, es importante advertir que el artículo demandado no pretende la aplicación ciega e inconsulta a los tributos de las entidades territoriales, de los regímenes procedimental y sancionatorio previstos en el Estatuto Tributario Nacional, sino que como es apenas lógico, permite que las sanciones y procedimientos previstos en éste se adapten a la naturaleza y características de los tributos locales, lo cual seguramente hará necesario que algunos trámites se simplifiquen, o que ciertas multas se disminuyan.*

*En relación con el tema de las sanciones, constituye un interesante llamado de atención a las autoridades, el hecho de que el Legislador hubiese reparado de manera expresa en la necesidad de que aquellas respeten el principio de proporcionalidad “respecto del monto de los impuestos”, pues bien es sabido que el objetivo de las sanciones no es financiero sino de aconductamiento de los contribuyentes para que cumplan cabalmente con las obligaciones tributarias a su cargo.*

*Por las razones expuestas, y particularmente con fundamento en la sentencia citada, que como ya se indicó declaró exequible el artículo 66 de la Ley 383 de 1997, precepto que además de perseguir un fin idéntico al hoy demandado, contenía una norma de similar alcance, considera el Instituto que el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 no es violatorio de la Constitución en los aspectos invocados por el demandante.*

#### **4. Disposición demandada: Artículo 60 de la Ley 788 de 2002**

**ART. 60.—Facultades extraordinarias.** Facúltase al señor Presidente de la República por el término de seis meses contados a partir de la vigencia de la presente ley, para que expida el régimen procedimental y sancionatorio de los tributos de las entidades territoriales consultando la estructura sustantiva de los mismos. Tales facultades deben ser ejercidas previa consulta y atención de una comisión asesora integrada por un senador de la

comisión tercera del senado, un representante de la comisión tercera de la cámara, un representante de la Federación Nacional de Departamentos, un representante de la Federación Colombiana de Municipios y un miembro de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado designado por el presidente de dicha Sala.

#### 4.1 Fundamentos de la demanda

*El actor considera que la norma demandada viola los artículos 150 numeral 10 y 294 de la Carta, por cuanto las facultades extraordinarias que se conceden al Presidente de la República deben ser precisas, y en el presente caso “son tan amplias que permiten que la misma ley que otorga las facultades se inmiscuya en la facultad privativa de dichas entidades en conceder exenciones y tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de ellas, y en su autonomía”.*

*A juicio del demandante la amplitud y poca precisión con que se dieron las facultades “permite regular todo lo que implique la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluido su imposición, retención en la fuente, régimen penal tributario.”*

#### 4.2 Consideraciones del Instituto

En razón de que a través del comunicado de prensa de 10 y 11 de junio del 2003 de la Corte Constitucional, se informa que mediante la sentencia C-485 de 2003, M.P. Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra, se declaró inexecutable el art. 60 de la Ley 788 de 2002 por violar el principio de unidad de materia, considera el Instituto que existe cosa juzgada en relación con este punto de la demanda.

#### **5. Disposiciones demandadas: Artículos 69, 70, 71, 72, 73 y 74 de la Ley 788 de 2002**

**ART. 69.**—Modifíquese el artículo 319 de la Ley 599 de 2000, el cual queda así:

“ART. 319.—**Contrabando.** El que en cuantía superior a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, importe mercancías al territorio colombiano, o las exporte desde él, por lugares no habilitados, o las oculte, disimule o sustraiga de la intervención y control aduanero, incurrirá en prisión de tres (3) a cinco (5) años y multa de trescientos (300) a mil quinientos (1500) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados.

Si la conducta descrita en el inciso anterior recae sobre mercancías cuyo valor supere los doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, se impondrá una pena de cinco (5) a ocho (8) años de prisión y multa de mil quinientos (1500) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscien-



tos por ciento (200%) del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados. El monto de la multa no podrá superar el máximo de la pena de multa establecido en este código.

Las penas previstas en el presente artículo se aumentarán de la mitad a las tres cuartas (3/4) partes cuando se demuestre que el sujeto activo de la conducta es reincidente.

PAR. 1º—Los vehículos automotores que transiten en departamentos que tienen zonas de fronteras de acuerdo con lo estipulado en el artículo 272 de la Ley 223 de 1995, no estarán sometidos a lo establecido en este artículo.

PAR. 2º—La legalización de las mercancías no extingue la acción penal”.

**ART. 70.**—Incorpórese al capítulo cuarto del título X de la Ley 599 de 2000 el siguiente artículo:

“ART. 319-1.—**Contrabando de hidrocarburos y sus derivados.** El que en cantidad superior a veinte (20) galones, importe hidrocarburos o sus derivados al territorio colombiano, o los exporte desde él, por lugares no habilitados, o los oculte, disimule o sustraiga de la intervención y control aduanero, incurrirá en prisión de tres (3) a cinco (5) años y multa de trescientos (300) a mil quinientos (1500) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados.

Si la conducta descrita en el inciso anterior recae sobre hidrocarburos o sus derivados cuya cantidad supere los ochenta (80) galones, se impondrá una pena de cinco (5) a ocho (8) años de prisión y multa de mil quinientos (1500) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos (200%) del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados. El monto de la multa no podrá superar el máximo de la pena de multa establecido en este código”.

PAR.—La legalización de las mercancías no extingue la acción penal.

**ART. 71.**—Modifíquese el artículo 320 de la Ley 599 de 2000, el cual queda así:

“ART. 320.—**Favorecimiento de contrabando.** El que en cuantía superior a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales, posea, tenga, transporte, almacene, distribuya o enajene mercancía introducida al territorio colombiano por lugares no habilitados, u ocultada, disimulada o sustraída de la intervención y control aduanero, incurrirá en pena de prisión de uno (1) a cinco (5) años y multa de doscientos (200) a cincuenta mil (50.000) salarios

mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados. El monto de la multa no podrá superar el máximo de la pena de multa establecida en este código.

El juez al imponer la pena, privará al responsable del derecho de ejercer el comercio, por el término de la pena y un (1) año más.

No se aplicará lo dispuesto en el presente artículo al consumidor final cuando los bienes que se encuentren en su poder estén soportados con factura o documento equivalente, con el lleno de los requisitos legales contemplados en el artículo 771-2 del estatuto tributario”.

**ART. 72.**—Incorpórese al capítulo cuarto del título X de la Ley 599 de 2000 el siguiente artículo:

“ART. 320-1.—**Favorecimiento de contrabando de hidrocarburos o sus derivados.** El que posea, tenga, transporte, almacene, distribuya o enajene hidrocarburos o sus derivados introducidos al territorio colombiano por lugares no habilitados, u ocultados, disimulados o sustraídos de la intervención y control aduanero, en cuantía superior a veinte (20) galones, incurrirá en pena de prisión de tres (3) a seis (6) años y multa de trescientos (300) a mil quinientos (1500) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados.

El juez al imponer la pena, privará al responsable del derecho de ejercer el comercio, por el término de la pena y un (1) año más.

No se aplicará lo dispuesto en el presente artículo al consumidor final cuando los bienes que se encuentren en su poder, estén soportados con factura o documento equivalente, con el lleno de los requisitos legales contemplados en el artículo 771-2 del estatuto tributario”.

**ART. 73.**—Modifíquese el artículo 322 de la Ley 599 de 2000, el cual queda así:

“ART. 322.—**Favorecimiento por servidor público.** El servidor público que colabore, participe, transporte, distribuya, enajene o de cualquier forma facilite la sustracción, ocultamiento o disimulo de mercancías del control de las autoridades aduaneras, o la introducción de las mismas por lugares no habilitados, u omita los controles legales o reglamentarios propios de su cargo para lograr los mismos fines, cuando el valor de la mercancía involucrada sea inferior a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes,

incurrirá en multa de trescientos (300) a mil quinientos (1500) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes involucrados, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de tres (3) a cinco (5) años.

Si la conducta descrita en el inciso anterior recae sobre mercancías cuyo valor supere los cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, se impondrá una pena de prisión de cinco (5) a ocho años, multa de mil quinientos (1500) a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos por ciento (200%) del valor aduanero de los bienes involucrados, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de cinco (5) a ocho años.

El monto de la multa no podrá superar el máximo de la pena de multa establecida en este código”.

**ART. 74.**—Incorpórese al capítulo cuarto del título X de la Ley 599 de 2000 el siguiente artículo.

“**ART. 322-1.—Favorecimiento por servidor público de contrabando de hidrocarburos o sus derivados.** El servidor público que colabore, participe, transporte, distribuya, enajene o de cualquier forma facilite la sustracción, ocultamiento o disimulo de hidrocarburos o sus derivados del control de las autoridades aduaneras, o la introducción de las mismas por lugares no habilitados, u omita los controles legales o reglamentarios propios de su cargo para lograr los mismos fines, cuando la cantidad de los hidrocarburos o sus derivados sea inferior a los veinte (20) galones, incurrirá en multa de cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes involucrados, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de tres (3) a cinco (5) años.

Si la conducta descrita en el inciso anterior recae sobre mercancías cuyo valor supere los veinte (20) galones de hidrocarburos o sus derivados, se impondrá una pena de prisión de cinco (5) a ocho (8) años, multa de cincuenta (50) a ciento cincuenta (150) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos por ciento (200%) del valor aduanero de los bienes involucrados, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de cinco (5) a ocho (8) años.

El monto de la multa no podrá superar el máximo de multa establecida en este código”.

### 5.1 Fundamentos de la demanda

El demandante considera que hubo un error en el procedimiento legislativo en la expedición de los artículos que reforman el Código Penal, por cuanto fueron tramitados por las Comisiones Tercera del Senado de la República y la Cámara de Representantes, cuando se debieron tramitar por las Comisiones Primera que tienen competencia para los asuntos penales, en razón de que a ellas les fue asignada por la Ley 3ª de 1992 la función de dar primer debate a los proyectos de ley relativos a los derechos, las garantías y los deberes. Por todo lo anterior, en opinión del demandante se violaron los artículos 142 y 157 numeral 2 de la Constitución.

### 5.2 Consideraciones del Instituto

En opinión del Instituto, el cargo formulado por el demandante no puede analizarse exclusivamente a la luz de los artículos 142 y 157 de la Carta, sino que para definir si la acusación prospera o no, el llamado a dirimir la controversia es el artículo 158, de acuerdo con el cual “todo proyecto de ley debe referirse a una misma materia y serán inadmisibles las disposiciones o modificaciones que no se relacionen con ella”.

La razón de ser de la anterior afirmación, radica en que los artículos que integran una ley no deben analizarse de manera aislada, es decir atendiendo únicamente al tenor literal de cada uno de ellos, pues tal parecer llevaría al error de que es el contenido individual del artículo –y no el contexto del cuerpo normativo del que hace parte- el que define cual es la comisión del Congreso competente para debatir el respectivo proyecto. Tamaña afirmación llevaría al absurdo de que aquellos proyectos de ley que pretendan regular diferentes aspectos de una misma materia, no podrían quedar en un mismo cuerpo normativo, sino fragmentados para que puedan ser estudiados por las comisiones permanentes de Senado y Cámara, competentes de acuerdo con lo que cada precepto en particular contenga.

Si se le da cumplimiento al requisito de “unidad de materia”, nunca podría afirmarse que una ley que en su proceso de formación fue aprobada por las comisiones constitucionales competentes de acuerdo con el tema predominante en la misma, resulta siendo inconstitucional porque alguno de los aspectos en ella regulados, visto individualmente, debió ser aprobado por una comisión distinta a la competente para debatir la ley valorada de manera unitaria.

Con base en lo anterior, pasamos a analizar si las normas penales relativas al contrabando, mediante las cuales se modifica el Código Penal, violan o no el requisito de unidad de materia. Para este fin conviene recordar lo que ha dicho la Corte Constitucional de manera reiterada sobre este tema.

“La interpretación del principio de unidad de materia no puede rebasar su finalidad y terminar por anular el principio democrático, significativamente de mayor entidad como valor fundante del Estado Colombiano. Solamente aquellos apartes, segmentos o proposiciones de una ley respecto de los cuales, razonable y objetivamente, no sea posible establecer una relación de conexidad causal, teleológica, temática o sistemática con la materia dominante de la misma, deben rechazarse como inadmisibles si están incorporados en el proyecto o declararse inexequibles si integran el cuerpo de la ley. Anótase que el término <materia> para estos efectos, se toma en una acepción amplia comprensiva de varios asuntos que tienen en ella su necesario referente” (sentencia C-414 del 22 de septiembre de 1994, M.P. Antonio Barrera Carbonell).

Si abordamos el análisis de la Ley 788 a la luz del aparte transcrito del fallo de la Corte, nos encontramos con que desde el mismo proyecto de ley se puede establecer que su propósito era el de expedir normas que regularan los aspectos sustantivos, procedimentales y sancionatorios de tributos nacionales y territoriales, incluyendo no solo las sanciones administrativas, sino normas para penalizar la evasión, la defraudación fiscal y el contrabando, incluyendo penas privativas de la libertad.

A medida que se debatía el proyecto en el Congreso se fueron reformando, cuando no eliminando, varias de las disposiciones que modificaban el Código Penal, y solo sobrevivieron las que se refieren al contrabando.

Con base en lo anterior, el Instituto considera que siendo la materia predominante en la ley la tributaria, la penalización de conductas que afectan el recaudo de los tributos, al hacer parte de aquella como regulación de un aspecto de una misma materia, debía ser debatida en las comisiones constitucionales permanentes del Congreso con competencia para el tema principal, cuales son las comisiones tercera, encargadas de debatir los proyectos de ley relativos a tributos.

Por las razones expresadas considera el Instituto que los artículos acusados no violan la Constitución en los aspectos invocados por el demandante.

De los honorables Magistrados.

Respetuosamente,

**(Fdo.) JUAN DE DIOS BRAVO GONZÁLEZ, Presidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en SENTENCIA C-1114 del 25 de noviembre de 2003 (Boletín 1659, página 263) por la cual la Corte Constitucional resolvió:

“PRIMERO. Declarar EXEQUIBLE el inciso segundo del artículo 5 de la Ley 788 de 2002, que modificó el artículo 566 del Decreto 624 de 1989, salvo la expresión “en los términos que señale el reglamento”, que se declara INEXEQUIBLE.

SEGUNDO. Declararse INHIBIDA para fallar sobre la demanda interpuesta contra el inciso segundo del artículo 828-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 9 de la Ley 788 de 2002.

TERCERO. Declarar EXEQUIBLES las expresiones “211 párrafo 4”, “209” y “235 de la Ley 685 de 2001”, que hacen parte del artículo 14 de la Ley 788 de 2002.

CUARTO. Declarar EXEQUIBLE la expresión “188 párrafo 4”, que hace parte del artículo 118 de la Ley 788 de 2002.

QUINTO. Declarar EXEQUIBLE, por los motivos expuestos en este pronunciamiento, el artículo 24 de la Ley 788 de 2002.

SEXTO. Declarar EXEQUIBLE, por los motivos expuestos en este pronunciamiento, el artículo 42 de la Ley 788 de 2002.

SÉPTIMO. Declarar EXEQUIBLE, por los motivos expuestos en este pronunciamiento, el artículo 43 de la Ley 788 de 2002.

OCTAVO. Declarar EXEQUIBLE, por los motivos expuestos en este pronunciamiento, el artículo 44 de la Ley 788 de 2002.

NOVENO. ESTARSE A LO RESUELTO en la Sentencia C-690 de 12 de agosto de 2003, en relación con los cargos formulados contra el artículo 260.9, el artículo 124.1 y el párrafo del artículo 408 del Estatuto Tributario, adicionados por los artículos 28, parcial, 82 y 83 de la Ley 788 de 2002.

DÉCIMO. Declarar EXEQUIBLE el artículo 50 de la Ley 788 de 2002.

UNDÉCIMO. Declarar EXEQUIBLE el inciso primero del artículo 55 de la Ley 788 de 2002.

DUODÉCIMO. Declarar EXEQUIBLES los incisos 5 y 6 del artículo 54 de la Ley 788 de 2002.

DÉCIMO TERCERO. Declarar EXEQUIBLE el artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

DÉCIMO CUARTO. ESTARSE A LO RESUELTO en la Sentencia C-485 del 11 de junio de 2003, en relación con los cargos formulados contra el artículo 60 de la Ley 788 de 2002.

DÉCIMO QUINTO. Declarar EXEQUIBLE, por el cargo formulado, el artículo 69 de la Ley 788 de 2002.

DÉCIMO SEXTO. Declarar EXEQUIBLE, por el cargo formulado, el artículo 70 de la Ley 788 de 2002.

DÉCIMO SÉPTIMO. Declarar EXEQUIBLE, por el cargo formulado, el artículo 71 de la Ley 788 de 2002.

DÉCIMO OCTAVO. Declarar EXEQUIBLE, por el cargo formulado, el artículo 72 de la Ley 788 de 2002.

DÉCIMO NOVENO. Declarar EXEQUIBLE, por el cargo formulado, el artículo 73 de la Ley 788 de 2002.

VIGÉSIMO. Declarar EXEQUIBLE, por el cargo formulado, el artículo 74 de la Ley 788 de 2002.

VIGÉSIMO PRIMERO. Declarar INEXEQUIBLE el artículo 80 de la Ley 788 de 2002.

VIGÉSIMO SEGUNDO. Declarar INEXEQUIBLE el artículo 85 de la Ley 788 de 2002.

VIGÉSIMO TERCERO. Declarar INEXEQUIBLE el artículo 101 de la Ley 788 de 2002.

VIGÉSIMO CUARTO. Declarar INEXEQUIBLE el artículo 102 de la Ley 788 de 2002.

VIGÉSIMO QUINTO. Declarar INEXEQUIBLE el artículo 103 de la Ley 788 de 2002.

VIGÉSIMO SEXTO. Declarar INEXEQUIBLE el artículo 107 de la Ley 788 de 2002.

VIGÉSIMO SÉPTIMO. ESTARSE A LO RESUELTO en la sentencia C-574 del 15 de julio de 2003, en relación con el cargo formulado contra el artículo 112 de la Ley 788 de 2002.

VIGÉSIMO OCTAVO. Declararse INHIBIDA para fallar sobre la demanda instaurada contra los artículos 98 y 99 de la Ley 788 de 2002.

VIGÉSIMO NOVENO. Declarar EXEQUIBLE el artículo 105 de la Ley 788 de 2002.

TRIGÉSIMO. Declarar INEXEQUIBLE el artículo 117 de la Ley 788 de 2002.”

---

**TEMA: DERECHO CONSTITUCIONAL – Autonomía – Poder tributario originario y derivado – Principio de equidad**

**Ponente del Concepto: Dr. Gabriel Ibarra Pardo**

Expediente D-4624. Magistrado Ponente Dr. Jaime Córdoba Triviño. Actor: Ricardo Díaz Cárdenas. Concepto ICDT del 3 de julio de 2003.

En respuesta a la invitación que formuló la Corporación para presentar concepto en el proceso de la referencia, cuya demanda remitió con Oficio No. 961, de 6 de junio de 2003, transcribimos a continuación la opinión del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO** aprobada en la sesión del Consejo Directivo del pasado 10 de junio.

El Doctor **Gabriel Ibarra Pardo** presentó la propuesta de concepto en el sentido de considerar constitucional el artículo acusado; sometida a votación, el Consejo resolvió encomendar al Doctor Carlos Alfredo Ramírez Guerrero que preparara otro informe. Ninguno de los dos observó impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la sesión, doctores Juan de Dios Bravo González, Héctor Julio Becerra Becerra, Alberto Múnera Cabas, Bernardo Carreño Varela, Juan Rafael Bravo Arteaga, Mauricio Plazas Vega, Paul Cahn-Speyer Wells, Álvaro Leyva Zambrano, Cecilia Montero Rodríguez, Luis Miguel Gómez Sjöberg, Luis Enrique Betancourt Builes, Mauricio Piñeros Perdomo, Carlos Alfredo Ramírez Guerrero, Sofía Regueros de Ladrón De Guevara, Juan Pablo Godoy Fajardo, Camilo Ramírez Baquero, Gabriel Ibarra Pardo y Catalina Hoyos Jiménez.



El concepto tiene un fin exclusivamente académico y no versa sobre cuestiones particulares o litigios concretos.

El Instituto no tiene carácter oficial; en desarrollo de su objeto y en consideración a que la invitación de la H. Corte Constitucional obliga, con mucho gusto contribuye al examen de constitucionalidad de las normas impugnadas.

## **I.- NORMAS ACUSADAS**

Lo son, primero, el artículo 1º de la Ley 97 de 1913, que facultó al Concejo de Bogotá para “crear libremente los siguientes impuestos y contribuciones”: a) El expendio de “licores destilados” a sus consumidores, exceptuado el alcohol desnaturalizado que se destine a objetos industriales; b) Al “consumo de tabaco extranjero”; c) A la “extracción de arena, cascajo y piedras del lecho de los ríos y arroyos, dentro de los términos municipales” y sin perjudicar “el laboreo legítimo de las minas y aprovechamiento legítimo de las aguas”; d) Sobre “el servicio de alumbrado público”; e) Sobre “el barrido y la limpieza de las calles”; f) El impuesto, de “patentes sobre carruajes de toda clase y vehículos en general, incluídos los automóviles y velocípedos”; sobre “establecimientos industriales en que se usen máquinas de vapor o de electricidad, gas y gasolina; sobre clubes, teatros, café cantantes, cinematógrafos, billares, circos, juegos y diversiones de cualquier clase, casas de préstamo y empeño, pesebreras, establos, depósitos, almacenes y tiendas de expendio de cualquier clase”; g) El impuesto de “delineación” en los casos de construcción de nuevos edificios o de refacción de los existentes; h) Impuesto “de tranvías”; i) Impuestos sobre “telégrafos y teléfonos urbanos”, sobre “empresas de luz eléctrica, de gas y análogas”; j) Impuesto por “el uso del subsuelo” en las vías públicas y por excavaciones en ellas; K) Impuesto por “colocación de avisos en la vía pública”, interior y exterior de coches, de tranvías, de estaciones de ferrocarriles, cafés y cualquier establecimiento público; l) Impuesto de “inscripción” de fondas, posadas, hoteles, restaurantes, casas de inquilinato, cualquiera sea su denominación; m) Impuesto sobre “carbón mineral que transite o que se consuma” dentro de los términos municipales.

En segundo lugar se acusa el artículo 1º de la Ley 84 de 1915, que asignó a todos los Concejos Municipales las atribuciones que le había asignado el artículo 1º de la Ley 97 de 1913.

## **II.- FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA**

Considera el actor que las normas acusadas violan la Constitución Política, frente a los Numerales 5 y 12 del Artículo 150, a los numerales 1º y 4º del Artículo 313, y al Artículo 338, porque el Congreso, dice, no puede asignar a los Concejos la

función de expedir normas sobre los enumerados impuestos, y porque la ley que los cree, debe señalar el marco dentro del cual las Asambleas y los Concejos deben especificar sus elementos concretos.

### III.- CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO

Sin entrar en el examen de cada uno de los ordinales del artículo 1º de la Ley 97 de 1913 para definir si está derogado o si ya fue declarado inexecutable, con motivo de esta demanda el Consejo Directivo juzgó necesario volver a estudiar el contenido que la Carta exige que tenga toda ley tributaria de cuyo cumplimiento resulten ingresos para departamentos, distritos o municipios.

Lo consideró así porque, por ejemplo, en el proceso que concluyó con la sentencia C-1097 de 2001, octubre 10, expresó lo siguiente, tomado de la página 4 de ella:

“Si la ley no señala los elementos del tributo o contribución de carácter municipal o departamental estaría propiciando la violación del principio de igualdad, pilar fundamental de la tributación, pues cada ente territorial invocando su poder de imposición y su autonomía, podría señalar de manera diversa los elementos del tributo, como son el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y el monto de la contribución, lo cual inevitablemente desembocaría en un desorden fiscal y en un notorio desequilibrio entre los entes territoriales. Lo anterior tiene explicación en la armonía que debe existir entre las competencias asignadas a los entes territoriales en materia tributaria y las condiciones y limitantes que le imponen las normas superiores de la Constitución y de la ley, de las cuales se deriva la propia organización política del Estado como república unitaria y el principio de igualdad, en virtud del cual los particulares tienen el derecho a estar sometidos a la misma estructura del régimen tributario, o sea que resulta inconstitucional que los elementos del tributo sean diferentes, según el lugar del domicilio, como lo precisó la Corte en sentencia C-495/98.”

La conclusión del Instituto en esta oportunidad fue que el artículo 38 de la ley 397 de 1997 acusado, sobre la estampilla Procultura, violó “los artículos 1, 150 numeral 12 y 338 de la Constitución Nacional”, al paso que la resolución de la Corte en su sentencia fue declararlo executable.

Después, como lo resume en su página 4 la sentencia C-227/02, abril 2, que declaró executable la ley 645 de 2001, sobre la estampilla departamental para hospitales universitarios públicos, salvo el adverbio “exclusivamente” empleado en su artículo 6º, el Instituto expresó que esta ley

“...rompe los principios de unidad y planeación consagrados, pues simplemente hace referencia a las *‘actividades y operaciones que se deban realizar’*, expresiones vagas e indeterminadas que no definen ni el sujeto pasivo ni el hecho gravable ni la forma de determinar la base”; agregó que los principios de unidad y planeación también resultan afectados, ya que si el Estado tiene la dirección de la economía mediante los planes de desarrollo donde participan las entidades territoriales, no resulta razonable autorizar tributos que no se enmarquen dentro de dicha órbita; y concluyó con que los artículos 1º, 2º y 6º de la ley debían ser declarados inexecutable.

Pero en el concepto para el proceso que concluyó con la sentencia C-504/02, 3 de julio, en que por los cargos estudiados en ella, declaró executable los literales d) e i) del artículo 1 de la ley 97 de 1913, salvo la expresión “y análogas”, para llegar a la misma conclusión de que son executable estos literales, el Instituto expuso, como lo anota la sentencia en su página quinta:

Que de acuerdo con el artículo 338 superior, por ser el Congreso el titular del poder tributario originario, a tiempo que concejos y asambleas lo ostentan en forma derivada, “no pueden crear tributos sino adoptar para su respectiva jurisdicción los que han sido autorizados por el legislador”. Agregó que habida consideración de la descentralización y la autonomía de las entidades territoriales, dentro del concepto de república unitaria, es constitucionalmente aceptable el concurso de los concejos y asambleas en la configuración de los elementos del tributo; mejor aún, es deseable que la entidad territorial cuente con un margen mas o menos amplio para la conformación del tributo, tal como se desprende de los artículos 151 y 288 de la Constitución.

De ahí concluyó: “... resulta perfectamente ajustado a nuestra Carta que la ley que crea un tributo de carácter municipal o departamental se limite a enunciarlo, como en el caso de las normas demandadas, para que la entidad titular del poder tributario concurra a la integración de los elementos estructurales del mismo, cuando tome la decisión de aplicarlo en el territorio respectivo.”

El Instituto considera ahora que de sus conceptos sobre el ejercicio del poder de imposición por parte de departamentos y municipios, debe reiterar el que expresó con motivo de la demanda contra la ley 645 de 2001, antes transcrito, sobre la estampilla departamental para los hospitales universitarios públicos. Antes es forzoso destacar lo siguiente.

Al igual que la demanda de que se trata, la resuelta por la Corte Suprema de Justicia, Sala Constitucional, en sentencia de doce (12) de marzo de mil novecien-

tos ochenta (1980), se dirigió contra todo el artículo 1º de la Ley 97 de 1913, siendo declarado exequible en ella con importante salvamento de voto del Magistrado Miguel Lleras Pizarro ( Revista “Jurisprudencia y Doctrina”, LEGIS, año 1980, págs. 332 a 339).

Su conclusión la extrajo la Sala Constitucional, por una parte, del Artículo 43 de la Carta Política de 1886 vigente por entonces, artículo que corresponde al Inciso Primero del Artículo 338 de la actual, que le hizo la adición de que “imponer” contribuciones, o “decretar” impuestos como lo dicen el Numeral 10 de su Artículo 150 y su Artículo 169, consiste en “fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”; por otra parte, la dedujo del texto de la atribución de los concejos asignada en la regla 2ª del Artículo 197 de la anterior Constitución, de “votar, en conformidad con la Constitución, la ley y las ordenanzas, las contribuciones y gastos locales”, texto del que el Numeral 4 del Artículo 313 en vigencia eliminó la referencia a las ordenanzas.

Del punto de vista del denominado principio democrático, esto es, del precepto de que los tributos por pagar no pueden ser sino los que los mismos eventuales deudores hayan decretado por intermedio de sus representantes en las corporaciones de elección popular, en este aspecto sustancial la actual Carta Política no difiere, pues, de la que derogó. Lo que hay que examinar entonces es si el artículo acusado sigue siendo constitucional también ante otros textos superiores en vigencia sobre materias que no reguló la Constitución anterior, o si sobrevino su inconstitucionalidad.

Las contribuciones las paga la persona para financiar “los gastos e inversiones del Estado”, finalidad que menciona el Numeral 9 del Artículo 95 de la Constitución, contribuciones decretadas no dispersas o sin ningún orden y concierto, sino, por el contrario, integrantes del “**sistema**” al que hace referencia el Artículo 363.

Ese gastar o invertir recursos, que en gran parte tienen que provenir de cumplir las personas el ordenamiento que configura el “sistema” de contribuciones, también tiene que ser con orden y con miras a cumplir metas y lograr resultados previamente fijados por los organismos de representación popular, de modo que evite el despilfarro de los escasos recursos públicos o su delictuosa apropiación por particulares.

Para ello y en armonía con el Artículo 1º superior, que declara que Colombia es un Estado organizado en forma de República “unitaria”, pero con “autonomía de sus entidades territoriales”, a diferencia del de 1968 que en materia de planes apenas creó la comisión de que trató el Artículo 80 de la Carta Política anterior, el constituyente de 1991 exigió en el Inciso Penúltimo del Artículo 300 de la actual, que los

planes y programas de desarrollo y obras públicas departamentales tienen que estar “coordinados e integrados”, destaco, con los planes nacionales, regionales y municipales que enumera el Inciso Segundo del Artículo 339 superior.

La calidad de “unitaria” que tiene nuestra República se manifiesta entonces en que uno tiene que ser el “**sistema**” tributario, la orgánica disposición de sus elementos, como único e “**íntegro**” tiene que ser también el sistema de planeación financiera del Estado.

Con estos textos fundamentales sobre la acción del Estado tienen que ser coherentes el Primer Inciso del Artículo 338 de la Carta; en segundo lugar, el Numeral 4 de su Artículo 300, sobre la atribución de las asambleas para decretar, “de conformidad *con la ley*, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales”; y el Numeral 4 del Artículo 313, sobre la atribución de los concejos para votar, “de conformidad *con la Constitución y la ley* los tributos y los gastos locales.”

Esa calidad de “unitaria” de nuestra República, que implica la generalidad de la ley y su aplicación a toda persona en Colombia, prevista en el Inciso Segundo de la Constitución Política; la **integridad** o unicidad de la planeación de gastos e inversiones estatales, así como la preservación del **sistema** de tributos o contribuciones, inducen a interpretar que imponerlos o decretarlos corresponde sólo al Congreso, mediante normas que expresa o implícitamente contengan los elementos esenciales de la obligación tributaria decretada en cada una, a saber, el hecho que por ocurrir o ejecutársele, hace que nazca la obligación; a qué tarifa máxima liquidarla, y la persona deudora de la obligación. Igual a como en lo penal esencial es describir la conducta, el sujeto que debe soportar la pena y la magnitud de ésta.

Así impuesto o decretado el tributo, la “autonomía de sus entidades territoriales” se respeta interpretando que, de acuerdo con el plan de desarrollo adoptado en cada municipio, en coordinación con los planes nacionales con los que tiene que integrarse para preservar así el sistema de los tributos, a cada concejo corresponderá decidir sobre qué hechos no liquidar el tributo, de los señalados en la ley, y qué personas exonera de pagarlo, computando en el respectivo plan y en los presupuestos, el gasto público a que dan lugar las exenciones; además, a qué tarifa liquidar el tributo y desde cuando comenzar a cobrarlo.

#### IV.- CONCLUSIÓN

De lo precedente se deduce que el ordinal del artículo 1º de la Ley 97 de 1913 que esté vigente, que no señale expresa o implícitamente los elementos esenciales del impuesto al que se refiera, acabados de enumerar, es inexecutable, porque infringe

el Inciso Primero del Artículo 338 de la Constitución Política, junto con sus artículos 300 Penúltimo Inciso, y 339 Inciso Segundo, sobre planeación económica.

Por lo mismo, es inexecutable el artículo 1º de la Ley 84 de 1915.

Respetuosamente,

**(Fdo.) JUAN DE DIOS BRAVO GONZÁLEZ, Presidente ICDT**

**SALVAMENTO DE VOTO DE LOS DOCTORES  
MAURICIO A. PLAZAS VEGA Y GABRIEL IBARRA PARDO**

Con el respeto que nos merece la decisión adoptada por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, expresamos nuestro disenso del concepto anterior por las siguientes razones:

La Constitución Política, en su artículo 1º, define que Colombia "...es un Estado social de derecho organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales", lo cual indica que hay un centro de impulsión política y, por consiguiente, que la potestad legislativa, política y administrativa radica en el poder central.

En el Estado unitario el ejercicio de la potestad administrativa es una prerrogativa exclusiva de las autoridades del orden nacional.

Por el contrario, la noción de descentralización supone la entrega o el otorgamiento de funciones públicas que no pertenecen al nivel central, para que ellas ejerzan, de manera autónoma, estas atribuciones.

Ahora bien, el municipio es el núcleo del ordenamiento territorial y constituye una colectividad descentralizada, dotada de personería jurídica y encargada de administrar sus propias necesidades.

Sobre el particular la Ley 136 de 1994, en su artículo 1º, define el municipio como "la entidad territorial fundamental de la división político-administrativa del Estado, con autonomía política, fiscal y administrativa, dentro de los límites que le señala la Constitución y la ley y cuya finalidad es el bienestar general y el mejoramiento de la calidad de vida de la población en su respectivo territorio".

De otra parte, el artículo 311 de la Constitución enumera algunas de las funciones propias de los municipios entre las que cabe resaltar aquella consistente en "...cumplir las demás funciones que le asignen la Constitución y las leyes".

A su vez, el artículo 313 de la Carta Política enumera algunas de las funciones de los concejos municipales, dentro de las cuales tienen relevancia, para el caso en estudio, los numerales 1º y 4º, por cuanto el actor considera que las leyes demandadas violan dichos apartes constitucionales.

Se concluye entonces que, con base en el principio de la autonomía, los concejos municipales, como órganos deliberantes del municipio, pueden crear tributos en el ámbito de su jurisdicción territorial, dentro de los parámetros previstos por la ley.

El numeral 4º del artículo 313 de la Constitución reafirma lo anterior al establecer que los concejos municipales deben “votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos...”.

Es por ello que nos apartamos de la mayoría ya que los concejos municipales pueden decretar tributos siempre y cuando la ley les asigne esa competencia.

La Constitución no define la competencia ni tampoco lo hace con la de los municipios, pues le atribuye esa función a la “ley orgánica de competencias normativas de la autoridades nacionales y de los entes subnacionales”.

De otra parte, la Corte Constitucional al referirse al artículo 338 de la Carta Política considera:

“Esta norma establece dos mandatos centrales. De un lado, ella consagra lo que la doctrina ha denominado el principio de representación popular en materia tributaria, según el cual no puede haber impuesto sin representación. 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. De otro lado, este artículo 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”<sup>1</sup>.

Con absoluta claridad sobre este punto, Lucy Cruz de Quiñones dice que “la autorización a los niveles subnacionales de gobierno para crear tributos departamentales y municipales corresponde al Congreso, pero su efectivo establecimiento corresponde a las asambleas y concejos, con la facultad de regular los elementos

<sup>1</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-084 del 1º de marzo de 1995. Magistrado Ponente: Dr. Alejandro Martínez Caballero.

fundamentales del tributo. La ley originaria no debería contener más que referencias mínimas sobre hechos imponible, sujetos y base gravable para permitir que las asambleas y concejos puedan establecer tarifas y exenciones que consulten las características y condiciones propias de la comunidad local de que se trate”<sup>2</sup>.

Con base en lo anterior, y en concordancia, con los artículos 287 y 313 numeral 4º de la Constitución, podemos decir que la Constitución autoriza a los concejos municipales a establecer tributos, como consecuencia de la autonomía territorial y dentro del respeto por los marcos previstos en la ley y que por ello no puede desconocer la existencia del precepto constitucional contenido en el artículo 338 de la Constitución Política.

El constituyente de 1991 declaró la autonomía de las entidades territoriales, la cual implica una autonomía administrativa y fiscal.

De conformidad con lo establecido en el artículo 338 de la Constitución Política, “en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”. En concordancia con los artículos 300 numeral 4º y 313 numeral 4º, la Carta Política es clara cuando establece que el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales y distritales pueden establecer contribuciones fiscales y parafiscales “de conformidad con la Constitución y con la ley”.

Está claro que las entidades territoriales, no son soberanas fiscalmente y que pueden imponer contribuciones siempre y cuando se respeten los marcos establecidos por el legislador. Sin embargo, no es igualmente claro quién debe fijar los elementos mínimos del tributo, es decir, los sujetos activo y pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa.

La Corte Constitucional dilucida muy bien este asunto cuando dice:

“...la Corte considera que es necesario distinguir entre las leyes que crean una contribución y aquellas que simplemente autorizan a las entidades territoriales a imponer tales contribuciones. En el primer caso, en virtud del principio de la predeterminación del tributo, ley debe fijar directamente los elementos de la contribución, mientras que en el segundo caso, la ley puede ser más general, siempre y cuando indique, de manera global, el marco

---

<sup>2</sup> Lucy Cruz de Quiñones, Memorias. Bogotá D. C., Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1993, págs. 199 y 200.



dentro del cual las asambleas y los consejos deben proceder a especificar los elementos concretos de la contribución. Así, 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”<sup>3</sup> 4.

En atención a lo anterior, puede concebirse que la norma que cree un tributo, como es el caso de la Ley 97 de 1913 y la Ley 84 de 1915 que reforma y adiciona dicha ley, únicamente enuncie el tributo, para que el ente territorial entre a ejercer el poder derivado y así se completen los elementos del impuesto.

En otras palabras las leyes que autorizan a las entidades territoriales la creación del tributo pueden ser generales, porque el artículo 338 de la Constitución establece la predeterminación del tributo, sin que señale, en ningún momento, que los elementos del mismo deban ser de la órbita exclusiva del legislador.

En consecuencia consideramos que los Concejos pueden fijar los elementos del impuesto, dentro de los marcos establecidos por la ley siendo ello perfectamente compatible con la Constitución.

De conformidad con lo establecido por la Constitución y por la ley, el poder derivado que se encuentra en cabeza del municipio no despoja en ningún momento el poder originario del Congreso. Por el contrario, el municipio, de conformidad con la Constitución Política, le corresponde, en el caso de no hacerlo la ley, establecer los parámetros y elementos de los tributos, siempre y cuando se esté de conformidad con la ley y con la Carta Política.

Para finalizar, cabe concluir que no hay en este caso violación alguna del principio de reserva de ley.

De los Honorables Magistrados,

Respetuosamente

**(Fdo.) MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA y GABRIEL IBARRA PARDO**

---

<sup>3</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-004 del 14 de enero de 1993. Magistrado Ponente: Dr. Ciro Angarita Barón.

<sup>4</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-084 del 1º de marzo de 1995. Magistrado Ponente: Dr. Alejandro Martínez Caballer

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-1043 del 5 de noviembre de 2003 (Boletín 1651, página 676)** por la cual la Corte Constitucional resolvió:

“PRIMERO. Inhibirse para emitir pronunciamiento de fondo en relación con los literales a), b), c), e), f), g), h), j), l), y m) [sic] la Ley 97 de 1913, por carencia actual de objeto.

SEGUNDO. Declarar Exequible el literal k) del artículo 1 de la Ley 97 de 1913.

TERCERO. Declarar Exequible, en los términos de esta sentencia, el literal a) del artículo 1 de la Ley 84 de 1915”.

---

**TEMA: PROCEDIMIENTO VÍA GUBERNATIVA – Saldos a favor – Compensación y deducción – IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

**Ponente del concepto: Dr. ALBERTO MÚNERA CABAS**

Expediente D-4660. Magistrado Ponente Doctor Manuel José Cepeda Espinosa Actor: Alvaro E. Vera Jaimes. Concepto ICDT del 3 de julio de 2003.

En respuesta a la invitación formulada por esa Corporación para emitir concepto en el proceso de la referencia, cuya demanda fue remitida con oficio número 995 del día 16 de junio de 2003, nos permitimos transcribir a continuación la opinión del **Instituto Colombiano de Derecho Tributario**, la cual fue aprobada en sesión del día 1° de julio del año en curso.

En la elaboración de este concepto actuó como ponente el doctor **ALBERTO MÚNERA CABAS**, quien no observó impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a su estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la correspondiente reunión, doctores Mauricio Piñeros Perdomo, Héctor Julio Becerra Becerra, Juan Rafael Bravo Arteaga, Jaime Abella Zárate, Juan de Dios Bravo González, Mauricio Plazas Vega, Lucy Cruz de Quiñones, Álvaro Leyva Zambrano, Juan Pablo Godoy Fajardo, Sofía Regueros de Ladrón De Guevara, Cecilia Montero Rodríguez, Carlos Mario Lafaurie Escorce, Luis Enrique Betancourt Builes, Enrique Manosalva Afanador, Luz Clemencia Alfonso Hostios, Gabriel Ibarra Pardo, Jesús Orlando Corredor Alejo, Catalina Hoyos Jiménez.

Por el contrario, se declararon impedidos para deliberar y votar en este caso los doctores Alfredo Lewin Figueroa y María del Pilar Abella Mancera, quienes se retiraron del recinto.

La elaboración del concepto por parte del citado ponente, es una opinión eminentemente académica y no versa sobre cuestiones particulares ni litigios concretos.

Pese a que el Instituto no tiene carácter oficial en desarrollo de su objeto, la defensa del derecho tributario, y habida consideración de la obligante invitación de la H. Corte Constitucional, con mucho gusto contribuye al examen de constitucionalidad de las normas impugnadas, lo que manifiesta en los siguientes términos.

### **NORMAS ACUSADAS**

Las normas que se demandan son como ya se dijo, los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario, no en su totalidad, sino parcialmente, tal como fueron modificados por los artículos 67 y 68 de la Ley 788 de 2002.

*“Art. 815 **Compensación con saldos a favor.** Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán:*

- a. Imputarlos dentro de su liquidación privada del mismo impuesto, correspondiente al siguiente período gravable, y,
- b. *Solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo.*

**PARÁGRAFO 1..** Modificado L. 788/2002 art. 68 “Cuando se trate de responsables del Impuesto sobre las ventas, la compensación de saldos originados en la declaración de impuesto sobre las ventas sólo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes o servicios de que trata el Art. 481 por productores de los bienes exentos a que se refiere el Art. 477 y por aquellos que hayan sido objeto de retención.”

*“Art. 850 modificado. L. 223/95, art. 49 **Devolución de saldos a favor.**“Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.*

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de saldos a favor.

**PARÁGRAFO 1.** Modificado por la L. 788/2002, Art. 67 “Cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas la devolución de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, sólo podrá se solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el Art. 481, por los productores de los bienes exentos a que se refiere el Art. 477 y por aquellos que hayan sido objeto de retención.”

## DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES VIOLADAS

El actor considera violados los artículos 13, 58, 95-9 y 363 de la Constitución Nacional.

## FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

### Violación del artículo 13 superior

A juicio del demandante, los apartes acusados de los párrafos de los artículos del Estatuto Tributario antes transcritos, violan el artículo 13 de la Constitución.

Al efecto, después de hacer un recuento de las diferentes normas del Estatuto Tributario que señalan las tarifas del IVA aplicables a la venta de los diferentes bienes y servicios, y de manifestar que en virtud del artículo 470 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 113 de la Ley 788 del 2002, a partir del 1º de enero de 2005, la venta tanto de los bienes exentos como de los excluidos serán gravados a la tarifa del 2%, manifiesta:

“Lo cierto es, que los saldos a favor para los productores de bienes exentos, de los exportadores y de todos los contribuyentes del IVA, se originan en el pago del impuesto sobre las ventas que cancelan por las compras de materias primas o de los servicios y que puede ser descontado conforme al artículo 485 del Estatuto Tributario. Igualmente, los saldos a favor por retenciones se deben precisamente a que la retención del gravamen fue mayor que el impuesto a cargo del responsable.

“La verdad es que existe un saldo a favor que tiene como fundamento el pago del impuesto sobre las ventas facturado y pagado por el responsable, sea exportador, productor de bienes exentos o productor de bienes y servicios gravados, o que le hayan practicado retención en exceso, luego su situación es idéntica para todos los contribuyentes de este impuesto, pues se repite su causa fue el pago mayor al que correspondía del IVA.”

En otras palabras, lo que el demandante en forma contradictoria y confusa considera es que todos los responsables del IVA, cualquiera que sea la tarifa a que están sometidas las ventas de sus bienes o los servicios prestados, tienen derecho a descontar del impuesto recaudado, la totalidad del IVA por ellos cancelado en la adquisición de bienes y servicios, por lo cual en todos los casos se producen saldos a favor.

A juicio del Instituto Colombiano la anterior apreciación o interpretación del artículo 485 del Estatuto Tributario, es totalmente equivocada. En efecto, el citado artículo dispone: “*Los impuestos descontables son: “a) El impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, hasta el límite que resulte de aplicar al valor de la operación que conste en las respectivas facturas o documentos equivalentes, la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes; la parte que exceda de este porcentaje constituirá un mayor valor del costo o del gasto respectivo.*”

Resulta evidente al Instituto, que si un responsable del IVA solo está sometido a la tarifa del 7%, por ejemplo, sobre las operaciones que él realice, únicamente puede descontar del impuesto por el recaudado, un porcentaje igual, y no la totalidad del que hubiere pagado. En otras palabras, si por una venta de 100 se cobra un IVA de 7%, y sobre los bienes o servicios que fueran necesarios para producir los bienes vendidos, se ha pagado el 16%, sólo tiene derecho a descontar el 7%, de suerte que en tales circunstancias, en su declaración del IVA correctamente presentada no habrá lugar a saldo a favor.

Ahora bien, para que proceda la compensación, devolución o imputación, la condición esencial, es que en la correspondiente declaración exista un saldo a favor, de suerte que si dicho saldo no existe, no puede haber lugar ni a devolución ni a compensación, ni a imputación y mucho menos a violación del principio de igualdad.

La anterior es una interpretación sencilla del mandato del artículo 485 del Estatuto Tributario, que puede resultar injusta y eventualmente violatoria de la Constitución, tema que no se debate en esta oportunidad, por cuanto el demandante no impugna la constitucionalidad de dicho artículo.

Caso distinto, es el que se presenta cuando la base para calcular el IVA, es especial, como por ejemplo las previstas en los artículos 457-1 y 486-1 del E. T., que difiere de aquella sobre la cual el responsable ha pagado impuesto seguramente mayor, porque en dicho caso sí se origina el saldo a favor, que no podría ser ni compensado, ni devuelto, por no cumplirse lo previsto en los artículos 477 y 481 del E. T., ni eventualmente, estar sometido a retención en la fuente.

Para el Instituto resulta evidente, que en los referidos casos, sí existe diferente trato para responsables en iguales condiciones, es decir, con saldos a favor, con clara violación del principio de igualdad, consagrado en el artículo 13 de la Carta Política.

### **VIOLACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 95-9 y 363 DE LA CONSTITUCIÓN**

Estos artículos que establecen los postulados de equidad y de justicia en la tributación se atacan en principio el actor, con los mismos argumentos expuestos en relación a la violación del artículo 13 superior, toda vez que en la demanda se lee: *“En cuanto a los principios de equidad y de justicia, se pueden esgrimir las mismas razones, que se esbozaron con respecto al derecho a la igualdad.*

Es suficiente, pues, a juicio del Instituto con respecto a esta postura de la demanda, remitirse a lo ya expuesto con relación a la violación del artículo 13 constitucional.

Por otra parte, el demandante basándose en lo dispuesto por el artículo 683 del Estatuto Tributario, que en su parte final dispone: “que el Estado no aspira a que el contribuyente se le exija más de aquello con que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación, “expresa: “Si la ley permite descontar los impuestos que se pagan para la producción de los bienes y servicios gravados o exentos que se comercializan, debe entenderse que el Estado reconoce este de-

recho para no exigirle al contribuyente más de lo que debe, y de acuerdo con ese postulado, no hay ninguna razón para que a determinados contribuyentes se les niegue la compensación o devolución de los saldos a favor, lo que quiere decir que la frase acusada hace que soporten una imposición mayor a la que por equidad y justicia están obligados.”

Adelante manifiesta que debe considerarse dentro de las reglas de la equidad “*la imposibilidad absoluta de darle un tratamiento distinto los (sic) impuestos descontables.*”

Afirma además, que los artículos 86 y 493 del Estatuto Tributario prohíben que los impuestos que deben ser tratados como descuento se tomen como costo o gasto en el impuesto sobre la renta, “*De tal manera, que al no poder ser deducido del impuesto de renta ni de ningún otro, este gasto no se puede redimir y permanece en un limbo totalmente perdido, sin ninguna causa justa, para los contribuyentes que lo pagaron en cumplimiento estricto de la ley.*”

Para el Instituto Colombiano de Derecho Tributario resulta apenas lógico que el IVA pagado por la adquisición de bienes y servicios que se descuenta de los recaudos, no sea computable ni como costo ni deducción en el impuesto sobre la renta, puesto que no existe razón alguna de carácter legal, ni de justicia, o equidad para que, permitiéndose el costo o la deducción, el contribuyente obtenga un doble beneficio por un mismo hecho.

Por lo demás, cabe, recordar que al tenor de lo dispuesto por el literal a) del artículo 485 del Estatuto Tributario, la parte del IVA pagado, que por efecto de haberse recaudado un IVA inferior no es descontable, sí puede tratarse como costo o deducción, lo que no sucede cuando se trata del IVA liquidado sobre bases especiales.

Si bien es cierto que por la aplicación del artículo 485 del E.T. no resultan infringidos los postulados de justicia y equidad, no es menos cierto que cuando se trata de bases gravables especiales, tales principios si son desconocidos con violación de los artículos 95-9 y 363 superiores.

## **I. VIOLACIÓN DEL ARTICULO 58 DE LA CARTA**

Para el actor “*Al no permitir la recuperación de los saldos a favor a través de los mecanismos de la compensación o devolución del impuesto sobre las ventas a los responsables distintos de los exportadores y los productores de bienes exentos, se le les (sic) expropia de hecho, sin que se cumpla ninguna función social, por el contrario, la norma que no les permite la recuperación de sus saldos está quebrantando un derecho de raigambre constitucional como es el de propiedad, que en algunos casos, como lo ha sostenido la H. Corte tiene el carácter de fundamental.*”

Insiste en que no tiene ninguna explicación ni justificación que responsables diferentes a los exportadores y a los productores de bienes exentos no tengan derecho a la deducción o compensación de los saldos a favor.

En primer lugar, pierde de vista al accionante que todos aquellos responsables que hayan sido objeto de retenciones en la fuente tienen derecho a la devolución o compensación del saldo a favor que resulte en el caso de que las retenciones superen el IVA recaudado. En segundo lugar, si como consecuencia de la aplicación del artículo 485 del Estatuto, cuya inconstitucionalidad no ha sido declarada, no puede resultar en una declaración un saldo a favor, es evidente que no existe suma a devolver ni a compensar, no por ello puede hablarse de enriquecimiento sin causa del Estado, ni de violación del derecho de propiedad.

### **CONCLUSIÓN**

De acuerdo con todo lo expuesto, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario considera que los apartes de las normas demandadas, artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario, si son violatorios de los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución en los casos de determinación del IVA, sobre bases especiales.

De los Honorables Magistrados,

Respetuosamente,

**(Fdo.) MAURICIO PIÑEROS PERDOMO, Vicepresidente ICDT**

### **SALVAMENTO DE VOTO DE LA DRA. CATALINA HOYOS JIMÉNEZ**

**Con el debido respeto que merecen los demás miembros del Consejo Directivo del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, me aparto de la ponencia mayoritaria presentada por dicho Instituto en relación con las normas demandadas dentro del proceso la referencia, por las siguientes razones:**

1. La conclusión a la que arriba la ponencia mayoritaria apunta a que los únicos casos en los cuales los artículos 815 y 850 del E.T. resultan violatorios de los principios de igualdad, equidad y justicia, son aquellos en los cuales la determinación del IVA se realiza sobre bases gravables especiales.

2. De esta manera, se ignoran otras situaciones en las cuales el responsable puede originar saldos a favor que provienen de circunstancias distintas a la aplicación de una base gravable especial, y que por distintos motivos no pueden ser recuperados o compensados dados los perentorios y limitados términos en que se orientan los artículos 815 y 850 del E.T.
3. Piénsese, por ejemplo, en el caso del responsable cuyos impuestos descontables resultan superiores a los impuestos generados y que, por la situación endémica de sus negocios, no puede generar suficientes ingresos provenientes de operaciones gravadas que le permitan superar tal situación. En tales casos, como los saldos a favor no provienen ni de retenciones en la fuente practicadas en exceso, ni de la comercialización de bienes o prestación de servicios a que aluden los artículos 481 y 477 del E.T., el contribuyente no puede obtener su devolución o compensación porque las normas demandadas se lo impiden. En no pocas ocasiones se han visto casos de empresas que entran en liquidación o que sencillamente se encuentran en períodos críticos, cuyas declaraciones de IVA arrojan saldos a favor exorbitantes, que no pueden hacerse efectivos dados los perentorios e injustos términos de las normas demandadas.
4. Situaciones como la descrita comportan, sin duda, un enriquecimiento sin causa a favor del Estado. Este último, por la vía de prohibir la procedencia de devoluciones y/o compensaciones en todos los casos no contemplados en las hipótesis normativas que son objeto de denuncia, **termina por hacer suyos saldos que jurídicamente están dentro del patrimonio del contribuyente y que figuran como una deuda a su cargo (es decir, a cargo del Estado), amparándose en una disposición legal que imposibilita su devolución o compensación y que, en tal medida, resulta expropiatoria.** En este sentido, las normas demandadas imponen un sacrificio desproporcionado para algunos responsables, quienes terminan asumiendo una carga sin tener el deber jurídico de soportarla.
5. No existe un principio de razón suficiente para establecer un tratamiento diferenciado entre quienes arrojan saldos a favor provenientes de la comercialización o prestación de servicios exentos a que se refieren los artículos 477 y 481 del E.T. o a la práctica de retenciones en la fuente en exceso, de un lado; y entre los demás responsables que pueden arrojar saldos a favor por otras causas, de otro lado. En todas las situaciones nos enfrentamos a la misma premisa: los responsables que arrojan sal-



dos a favor en sus declaraciones son **acreedores** del Estado, que tienen **derecho** al reconocimiento de sus créditos.

6. Tan injusta es la situación, que los responsables que no pueden obtener la devolución o compensación de sus saldos a favor, en estos casos, ni siquiera tienen la posibilidad de llevar el IVA que no pueden compensar o recuperar como un mayor valor del costo o gasto respectivo, para efectos de posteriormente deducirlo de su impuesto de renta y de esta forma recuperar — así sea sólo parcialmente— los saldos a favor que el Estado se niega a reconocerles. Ello, por cuanto el artículo 493 del E.T., preceptúa que “en ningún caso el impuesto a las ventas que deba ser tratado como descuento, podrá ser tomado como costo o gasto en el impuesto sobre la renta”.
7. En síntesis, considero que las conclusiones de la ponencia aprobada por la mayoría de los miembros del Consejo Directivo, son insuficientes. La mismas, en últimas, apuntan a la inconstitucionalidad por omisión de las normas demandadas, inconstitucionalidad que estaría limitada al no reconocimiento del derecho a la compensación o devolución de saldos a favor del IVA, que también deberían tener los responsables declarantes de bases gravables especiales. En cambio, propugno por una solución más extensa, en la cual se declare la inexecutable irrestricta de las normas, dado que considero que todos los acreedores del Estado, sin distinción, tienen derecho al reconocimiento de las deudas que existen a su favor. El Estado no tiene ningún título jurídico para retener sumas que éste debe a los contribuyentes, y la vía de impedir su devolución o compensación mediante una simple previsión legal constituye un acto arbitrario, que debe ser tachado de inconstitucional.

Atentamente,

**(Fdo.) CATALINA HOYOS JIMÉNEZ**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en SENTENCIA C-1149 del 2 de diciembre de 2003 (Boletín 1662, página 402) por la cual la Corte Constitucional resolvió:

Declarar EXEQUIBLE la expresión “solo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481, por los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 y por aquellos que hayan sido objeto de retención” contenida en el parágrafo de los artículos 67 y 68 de la Ley 788 de 2002.

**TEMA: IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – Juegos de suerte y azar – DERECHO CONSTITUCIONAL – Principio de legalidad**

**Ponente del Concepto: Dra. CECILIA MONTERO RODRÍGUEZ**

Expediente D-4651. Magistrado Ponente Dr. Rodrigo Escobar Gil. Actor: Mauricio Alfredo Plazas Vega. Concepto ICDT del 9 de julio de 2003.

En respuesta a la invitación formulada por esa Corporación para presentar concepto en el proceso de la referencia, cuya demanda fue remitida con oficio No. 971 del pasado 10 de junio de 2003, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 1 de julio del presente año.

La doctora **CECILIA MONTERO RODRÍGUEZ** presentó una propuesta de concepto que no fue aprobada por el consejo y se resolvió encomendar al doctor Juan Rafael Bravo Arteaga que preparará otro informe. Ninguno de los dos observó impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la correspondiente reunión, doctores Alfredo Lewin Figueroa, Mauricio Piñeros Perdomo, Héctor Julio Becerra Becerra, Alberto Múnera Cabas, Jaime Abella Zárate, Juan de Dios Bravo González, Lucy Cruz de Quiñones, Álvaro Leyva Zambrano, Juan Pablo Godoy Fajardo, Sofía Regueros de Ladrón de Guevara, Carlos Mario Lafaurie Escorce, Luis Enrique Betancourt Builes, Lucio Enrique Manosalva Afanador, Luz Clemencia Alfonso Hostios, Gabriel Ibarra Pardo, Jesús Orlado Corredor Alejo, Catalina Hoyos Jiménez y María del Pilar Abella Mancera.

Por el contrario, se declaró impedido para deliberar y votar en este caso el doctor Mauricio Alfredo Plazas Vega, quien se retiró del recinto.

La elaboración del concepto por parte del citado ponente, es una opinión eminentemente académica y no versa sobre cuestiones particulares ni litigios concretos.

Pese a que el Instituto no tiene carácter oficial, en desarrollo de su objeto, la defensa del derecho tributario, y habida consideración de la obligante invitación de la H. Corte Constitucional, con mucho gusto contribuye al examen de constitucionalidad de la norma impugnada, lo que hace en los siguientes términos:

**I.- NORMA ACUSADA**

El artículo 115 de la Ley 788 de 2002, que adiciona el literal d) al artículo 420 del E.T. es acusado de manera principal, en su totalidad, por vicios de forma y en

algunos de sus apartes, de manera subsidiaria, por violaciones a los artículos 83, 95 numeral 9, 113, 189 numeral 11 y 338 de la Constitución Política de Colombia.

A continuación se transcribe la norma acusada, subrayando los apartes que son materia de acusación por violación material de la Constitución:

“Artículo 115- adiciónese el artículo 420 del Estatuto Tributario con el siguiente literal:

“d) IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN LOS JUEGOS DE SUERTE Y AZAR. - Constituye hecho generador del impuesto sobre las ventas la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar con excepción de las loterías.

“El impuesto se causa en el momento de realización de la apuesta, expedición del documento, formulario, boleta o instrumento que da derecho a participar en el juego. Es responsable del impuesto el operador del juego.

“La base gravable estará constituida por el valor de la apuesta, el documento, formulario, boleta, billete o instrumento que da derecho a participar en el juego. En el caso de los juegos localizados tales como maquinitas o tragamonedas, se presume que la base gravable mínima está constituida por el valor correspondiente a un salario mínimo diario legal vigente.

“La tarifa del impuesto sobre las ventas en los juegos de suerte y azar es del cinco por ciento (5%).

“Son documentos equivalentes a la factura en los juegos de suerte y azar, la boleta, el formulario, billete o documento que da derecho a participar en el juego. Cuando para participar en el juego no se requiere de documento, se deberá expedir factura o documento equivalente. El valor del impuesto sobre las ventas a cargo del responsable no forma parte del valor de la apuesta.

“El impuesto generado por concepto de juego de suerte y azar se afectará con impuestos descontables”.

## II.- FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

1º.- El demandante acusa la totalidad de la norma por violación del trámite legislativo y para ello examina los distintos pasos que sufrió el proyecto de ley al ser estudiado por el Congreso Nacional, para concluir lo siguiente:

“Así las cosas, la ausencia de debate sobre la norma en la plenaria del Senado de la República, unida al antecedente de su rechazo en la ponencia para primer debate y en el texto aprobado en esa misma fase del trámite de la ley, irremediablemente debe conducir a la declaratoria de inexecutableidad”.

2º.- En la demanda se hace un completo análisis del significado de los impuestos directos e indirectos, así como de la estructura técnica del impuesto de ventas de valor agregado (IVA), para concluir que la naturaleza de los juegos de suerte y azar resulta incompatible con la regulación técnica del impuesto de ventas. Al respecto dice lo siguiente:

“Según se explica en esta demanda en la sección relacionada con la razón de ser y las características del impuesto sobre las ventas tipo valor agregado, que rige en Colombia, sólo son susceptibles de someter a esta modalidad de tributo los actos de consumo o gasto que se materializan en precios. Precios que, bueno es reiterarlo, obran como base gravable para la liquidación del tributo. En ausencia de precios, y por ende de valor agregado, ¿cómo puede pretenderse que se aplique y opere un impuesto cuyo punto de partida es necesariamente la existencia de un precio? He ahí el origen de todos los problemas e inconsistencias que se harán ver en este escrito al explicar los cargos de inexecutableidad por vicios de fondo”

3º.- En la demanda se dice que la norma acusada viola el “principio fundamental de la seguridad jurídica y de certeza, en desmedro de lo previsto en los artículos 338, 113 y 189 numeral 11 de la Carta Política”. Los cargos de concretan en la siguiente forma:

a) En cuanto a la violación del artículo 338 de la Constitución dice la demanda:

“Es sabido que conforme al artículo 338, citado, “las leyes deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”. Y también es reconocido que, al hacerlo, debe regular cada uno de esos elementos de manera nítida y clara, a fin de garantizar el cabal cumplimiento del principio de seguridad jurídica.

“Cuando quiera que la ley de que se trate incurra en omisiones respecto de alguno de esos elementos, o sea de tal manera oscura que su aplicación quede inmersa en un manto de incertidumbre y pueda dejar a los asociados a merced de la arbitrariedad de la Administración, es indudable que contra- viene al principio de reserva de ley y debe ser declarada inexecutable”.

- b) En cuanto a la violación del artículo 113 (sobre separación de los poderes) y del numeral 11 del artículo 189 (sobre potestad reglamentaria) de la Carta dice el demandante lo siguiente:

“Y, como corolario inevitable, la violación del artículo 338, citado, conlleva el quebrantamiento de los artículos 189, numeral 11 y 113 de la Constitución Política. Del 189, numeral 11, porque las deficiencias y equívocos de legislador seguramente se pretenderían superar a través de decretos reglamentarios que, a no dudarlo, excederían sus alcances legales y constitucionales. Y del artículo 113, porque, de esa manera, se vulneran los parámetros previstos en la Carta Política para la separación en ramas del ejercicio del poder público”.

4º.- En cuanto a la violación del artículo 83 de la Carta (sobre el principio de la buena fe) y del numeral 9º del artículo 95 (sobre la justicia y equidad de los tributos), dice la demanda lo siguiente.

“A esos interrogantes cabe responder que sí. Que es muy factible que, en numerosos casos, el operador tenga que asumir el impuesto que en principio hubiera tenido el derecho de repercutir en la persona del apostador. Y que esa posibilidad la tuvo en cuenta el legislador.

“Siendo ello así, la injusticia del tributo es inocultable y evidente y no admite grados ni atenuaciones de ninguna naturaleza. Si como consecuencia de las imprecisiones y equívocos de la misma ley, el impuesto que debía ser soportado por persona distinta del deudor tributario es asumido por éste se viola, de manera protuberante, el numeral 9º del artículo 95 de la Carta. La propia ley que regula el impuesto indirecto conduciría a que el mismo deviniera directo, y ya no en cabeza del destinatario económico inicialmente previsto sino de otra persona, el llamado responsable directo o deudor tributario, a pesar de que esté sujeta a otros tributos, de acuerdo con la capacidad contributiva a la luz del sistema tributario vigente”.

### III.- CONCEPTO DEL INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO

1º.- En todos los conceptos que I.C.D.T., ha rendido a la H. Corte Constitucional, se ha abstenido de emitir opinión sobre la inconstitucionalidad de las normas acusadas por vicios de trámite del proyecto de ley en el Congreso Nacional, en razón de que una opinión en ese aspecto no corresponde a la labor propia del Instituto, que está relacionada con el Derecho tributario y la Hacienda Pública, y porque cualquier juicio sobre el particular depende fundamentalmente del análisis de las pruebas que obren en el expediente sobre la acusación. Por tal razón, en el presente caso no se emitirá una opinión sobre los vicios de forma de la norma acusada.

2º.- También se observa por parte del ICDT que en la Constitución Política de Colombia no existen normas relativas al impuesto del valor agregado (IVA), razón por la cual las exposiciones del demandante sobre la materia, no pueden conducir a una demostración de la inconstitucionalidad de la norma acusada, pues el legislador tiene una amplia posibilidad constitucional para estructurar los impuestos indirectos y el impuesto al valor agregado.

3º.- El principio de la legalidad consagrado en varias normas de la Constitución Política, exige de una manera categórica que todos los elementos necesarios para la configuración de la obligación tributaria estén consagrados en la propia ley y por ello el artículo 338 de la Carta exige que en la norma legal creadora del tributo aparezcan directamente los elementos para definir el sujeto activo y pasivo, el hecho y la base gravable y la tarifa, ya que sin tales elementos no es posible determinar entre qué sujetos se establece la obligación, a partir de qué momento se configura el tributo y cuál es el valor del mismo.

4º.- Por consiguiente, es necesario establecer si los elementos de que se trata están configurados en la norma legal acusada, lo cual lleva a las siguientes consideraciones:

- a) En cuanto al sujeto activo, resulta claro que está configurado, ya que al estar incorporada la norma al Estatuto Tributario Nacional, es evidente que el sujeto activo es la Nación.
- b) En cuanto al sujeto pasivo, también aparece configurado claramente en el inciso 2º de la norma acusada, cuando dice la ley:  
“Es responsable del impuesto el operador del juego” .
- c) En cuanto al hecho gravado se refiere, el mismo inciso 2º de la norma acusada lo establece en los siguientes términos:  
“El impuesto se causa en el momento de la realización de la apuesta, expedición del documento, formulario, boleta o instrumento que da derecho a participar en el juego”.
- d) En cuanto a la base gravable, también se encuentra expresada en la norma acusada, en la parte que dice:  
“La base gravable estará constituida por el valor de la apuesta, el documento, formulario, boleta, billete o instrumento que da derecho a participar en el juego”.

- e) En cuanto a la tarifa del impuesto, también aparece establecida en la norma al decir:

“La tarifa del impuesto sobre las ventas en los juegos de suerte y azar es del cinco por ciento (5%).

Por consiguiente, “prima facie”, es preciso concluir que la norma legal cumple, en términos generales, las exigencias del artículo 338 de la Constitución.

5º.- Con todo, no pueden pasar inadvertidas las observaciones que hace el demandante sobre las dificultades e incongruencias que se pueden presentar en el caso de aquellos juegos, en los cuales la compra de las fichas o boletas para participar en el juego resulta independiente de la apuesta efectiva hecha por el jugador. En efecto:

- a) En los casos de juegos como el “baloto” o el “bingo”, en que la apuesta del jugador es simultánea con la compra del cartón o tiquete, resulta perfectamente posible la configuración de la obligación tributaria indirecta, ya que en ese momento nace la obligación tributaria y el sujeto pasivo o responsable del impuesto, que es el operador, puede al momento de vender el cartón o la boleta exigir el pago del impuesto por el cual debe responder ante el Fisco.
- b) En el caso de otros juegos o apuestas que ocurren principalmente en los casinos, cuando las fichas se venden a los jugadores sin que todavía se haya realizado la apuesta, ocurre un divorcio entre la configuración de la base gravable, que es el valor de la compra de las fichas, y la realización del hecho gravado, consistente en la realización de la apuesta, que desdibuja los elementos esenciales de la obligación tributaria y puede conducir a incongruencias insalvables. Supóngase por ejemplo, el caso de un jugador, que compra al entrar a un casino determinado número de fichas, que lo habilitan para participar en los distintos juegos (ruleta black jack etc.) y paga en ese mismo momento el impuesto de ventas del 5% sobre juegos de suerte y azar. Con tales fichas ese jugador participa en algunas apuestas en las cuales puede ganar o perder. En el caso de que gane, va a recibir otras fichas que se van a confundir con las que adquirió inicialmente y que no haya pagado aún. En el momento en que decida salir del casino y cambiar las fichas que tenga por dinero, va a resultar imposible saber cuáles fichas corresponden a las inicialmente compradas (que darían derecho a una devolución del impuesto pagado, por no haberse causado éste, al no haber sido apostadas) y cuáles corresponden a ganancias de juego (que no dan lugar a devolución del impuesto). Además, como lo anota la demanda, el jugador puede volver a apostar con las fichas recibidas como ganancia en apuestas anterior-

res, caso en el cual no es clara la configuración de la obligación tributaria, pues, aunque el hecho gravado ocurre, no existe base gravable para esa nueva apuesta, porque no está comprando las fichas con las que juega. Esta observación permite apreciar que, cuando no coincide el momento de la apuesta con el momento de la compra de la boleta, existen dificultades insalvables para la configuración legal del impuesto, lo cual hace que la norma resulte inconstitucional por violación del artículo 338 de la Constitución Nacional.

6º.- La norma relativa a “los juegos localizados”, también merece reparos a juicio del Instituto. En efecto:

a) La norma en comento dice:

“En el caso de los juegos localizados tales como las maquinitas y tragamonedas, se presume que la base gravable mínima está constituida por el valor correspondiente a un salario mínimo diario legal vigente”.

b) Según esta disposición, el valor mínimo de cada apuesta se presume que es el valor de un salario mínimo diario legal vigente (\$11.066 en el año 2003), lo cual equivale a un impuesto por cada apuesta de \$553.33.

c) Si en el correspondiente juego el usuario puede apostar directamente dinero, ¿cómo puede razonablemente exigírsele al operador del mismo que cobre en cada jugada el valor anotado, para que pueda responder como sujeto pasivo del impuesto indirecto de que se trata?

d) Es indudable para el ICDT, que en este caso la norma legal tiene tal imperfección para ser aplicada en la práctica que permite concluir que la obligación tributaria no está configurada en la ley o puede conducir a la injusticia de cobrarle un impuesto al sujeto pasivo indirecto cuando la norma legal no le permite controlar la recaudación del tributo por el que debe responder. Así se violan los principios de legalidad, de equidad y de eficiencia en los tributos.

#### IV.- CONCLUSIONES

Por las razones expuestas, el ICDT llega a las siguientes conclusiones:

a) El Instituto no emite opinión sobre las violaciones a la Constitución, por el trámite parlamentario del proyecto que se convirtió en la Ley 788 de 2002.

b) La norma acusada debe considerarse en términos generales constitucional.

c) La norma acusada debe considerarse inconstitucional, en los casos en que no coincida la compra del boleto o ficha y la realización de la apuesta.



d) Debe considerarse inconstitucional la parte de la ley que dice:

“En el caso de los juegos localizados tales como las maquinitas y tragamonedas, se presume que la base gravable mínima está constituida por el valor correspondiente a un salario mínimo diario legal vigente”.

Atentamente,

**(Fdo.) MAURICIO PIÑEROS PERDOMO, Vicepresidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en SENTENCIA C-1147 del 2 de diciembre de 2003 (Boletín 1658, página 240) por la cual la Corte Constitucional resolvió:

“Declarar INEXEQUIBLE el artículo 115 de la Ley 788 de 2002.”

**TEMA: DERECHO CONSTITUCIONAL – Unidad de materia**

**Ponente del Concepto: Dra. SOFÍA REGUEROS DE LADRÓN DE GUEVARA**

Expediente D-4668. Magistrado Ponente Dr. Manuel José Cepeda Espinosa. Actor: Patricia Mier Barros. Concepto ICDT del 9 de julio de 2003.

En respuesta a la invitación formulada por esa Corporación para presentar concepto en el proceso de la referencia, cuya demanda fue remitida con oficio No. 1030 del pasado 20 de junio de 2003, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 8 de julio del presente año.

En la elaboración del presente actuó como ponente la doctora **SOFÍA REGUEROS DE LADRÓN DE GUEVARA**, quien no observó impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la correspondiente reunión, doctores Mauricio Piñeros Perdomo, Héctor Julio Becerra Becerra, Bernardo Carreño Varela, Juan Rafael Bravo Arteaga, Jaime Abella Zárate, Mauricio Alfredo Plazas Vega, Álvaro Leyva Zambrano, Juan Pablo Godoy Fajardo, Luis Miguel Gómez Sjöberg, Cecilia Montero Rodríguez, Gabriel Ibarra Pardo, Catalina Hoyos Jiménez y María del Pilar Abella Mancera.

La elaboración del concepto por parte del citado ponente, es una opinión eminentemente académica y no versa sobre cuestiones particulares ni litigios concretos.

**INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**

Pese a que el Instituto no tiene carácter oficial, en desarrollo de su objeto, la defensa del derecho tributario, y habida consideración de la obligante invitación de la H. Corte Constitucional, con mucho gusto contribuye al examen de constitucionalidad de la norma impugnada, lo que hace en los siguientes términos:

#### **I. NORMA ACUSADA**

Artículo 112 parcial de la Ley 788 de 2002 “CUENTA ÚNICA NOTARIAL, PARA EL MANEJO DE LOS INGRESOS Y PAGOS DE CADA NOTARÍA”.

En subrayado y negrilla, y haciendo parte integral de la demanda, en el acápite i, se transcribe por parte de la demandante el texto completo de la norma acusada.

#### **II. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA**

La demandante considera que se violan los artículos constitucionales 2; 4; 13 y 58; 83; 95 numeral 9, 123; 150, numerales 3, 19 y 21; 151; 333; 334; 336; por considerar que se vulneran los principios de igualdad ante la ley, y el derecho de propiedad privada puesto que al Estado no le es potestativo controlar la remuneración que reciben los notarios por el ejercicio de su actividad, así mismo la demandante expone entre otras razones que no hay unidad de materia e igualmente le solicita a la Honorable Corte Constitucional que por la facultad que le concede el artículo 22 del Decreto 2067 de 1991 “podrá fundar la declaratoria de inconstitucionalidad que se solicita en esta demanda, en la violación de cualquier norma constitucional, así ésta no hubiere sido invocada en el curso del proceso”.

#### **III. CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO**

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario ya se pronunció sobre el artículo demandado, en estudio efectuado por los doctores ÁLVARO LEYVA ZAMBRANO, ENRIQUE MANOSALVA AFANADOR y CARLOS MARIO LAFAURIE ESCORCE sobre el expediente D 004585, concepto que se transcribe a continuación:

##### **“- Artículo 112 de la Ley 788 de 2002:**

*“Este artículo establece una cuenta única notarial como cuenta matriz del recaudo de derechos notariales. Es el manejo de una cuenta bancaria que debe abrir el notario a nombre de cada notaría donde debe depositar los ingresos por los diferentes conceptos fiscales, parafiscales y de otros organismos públicos. Este es un manejo administrativo de dineros en cuentas bancarias que no implica regulación en materia tributaria y no tiene conexión con la materia regulada en la Ley 788 de 2002. Por lo cual se viola la unidad de materia.*”

#### IV. CONCLUSIONES

Igualmente se transcriben las conclusiones a que llegó el Instituto sobre la unidad de materia motivo por el cual no se entra a analizar la demanda interpuesta por la doctora Patricia Mier Barros sobre cargos diferentes.

“EL INSTITUTO, se permite hacer las siguientes precisiones sobre el tema de la unidad de materia:

- **El principio de la unidad de materia legislativa y la posición adoptada en anteriores oportunidades por EL INSTITUTO**

La H. Corte Constitucional en diversos fallos ha determinado el sentido y alcance del principio de unidad de materia consagrado en el artículo 158 de la Constitución Política, así:

“Genéricamente al principio de unidad de materia se le ha reconocido la virtualidad de racionalizar el proceso legislativo. Sobre la base de que la instancia legislativa del poder público constituye un espacio por excelencia idóneo para la concreción de la democracia, el constituyente implementó este principio para afianzar el perfil democrático tanto del proceso legislativo como de su producto. Buscó que la configuración del derecho positivo se cumpliera prioritariamente en la instancia del poder con mayor ascendencia democrática y para asegurar su producción racional y legítima lo sometió a principios como el que ahora es objeto de análisis.

“La racionalización del proceso legislativo que se le atribuye al principio de unidad de materia se manifiesta de diversas maneras.

“En primer lugar, el principio de unidad de materia tiene implicaciones en el **desenvolvimiento del proceso legislativo**. Ello es así en cuanto el artículo 158 de la Carta, tras indicar que “Todo proyecto de ley debe referirse a una misma materia” ordena que “serán inadmisibles las disposiciones o modificaciones que no se relacionen con ella” y a continuación habilita al Presidente de la respectiva comisión para rechazar las iniciativas que no se avengan a ese precepto, rechazo que es susceptible de apelación ante la respectiva comisión.

“Como puede advertirse, la primera manifestación del principio de unidad de materia se presenta al interior del proceso legislativo pues en razón de él el constituyente confirió a los presidentes de las comisiones ante las que se ejerce la iniciativa legislativa, la atribución de rechazar las iniciativas que no se refieran a una sola materia. Esto es, se trata de un principio que tiene efecto vinculante desde la primera etapa del proceso de expedición de la ley

y por eso se habilita al presidente para ejercer actos de control sobre los contenidos de las iniciativas pues ellos deben estar identificados por el tratamiento de la materia que es objeto de regulación. Adviértase cómo el constituyente le reconoce tal naturaleza vinculante a ese principio, que su inobservancia conlleva la frustración de la iniciativa legislativa.

“En segundo lugar, el principio de unidad de materia tiene la virtualidad de concretar el principio democrático en el proceso legislativo pues garantiza una deliberación pública y transparente sobre temas conocidos desde el mismo surgimiento de la propuesta. Permite que la iniciativa, los debates y la aprobación de las leyes se atengan a unas materias predefinidas y que en esa dirección se canalicen las discusiones y los aportes previos a la promulgación de la ley. Esa conexión unitaria entre los temas que se someten al proceso legislativo garantiza que su producto sea resultado de un sano debate democrático en el que los diversos puntos de regulación hayan sido objeto de conocimiento y discernimiento. Con ello se evita la aprobación de normas sobre materias que no hacen parte o no se relacionan con aquella que fue debatida y se impide el acceso de grupos interesados en lograr normas no visibles en el proceso legislativo. De este modo, al propiciar un ejercicio transparente de la función legislativa, el principio de unidad de materia contribuye a afianzar la legitimidad de la instancia parlamentaria.

“Finalmente, el principio de unidad de materia también tiene implicaciones en el ámbito del control constitucional. Cuando los tribunales constitucionales entran a determinar si una ley ha cumplido o no con el principio de unidad de materia deben ponderar también el principio democrático que alienta la actividad parlamentaria y en esa ponderación pueden optar por ejercer un control de diversa intensidad. Esto es, el alcance que se le reconozca al principio de unidad de materia tiene implicaciones en la intensidad del control constitucional pues la percepción que se tenga de él permite inferir de qué grado es el rigor de la Corte al momento del examen de las normas. Así, si se opta por un control rígido, violaría la Carta toda norma que no esté directamente relacionada con la materia que es objeto de regulación y, por el contrario, si se opta por un control de menor rigurosidad, sólo violarían la Carta aquellas disposiciones que resulten ajenas a la materia regulada. La Corte estima que un control rígido desconocería la vocación democrática del Congreso y sería contrario a la cláusula general de competencia que le asiste en materia legislativa. Ante ello, debe optarse por un control que no se incline por un rigor extremo pues lo que impone el principio de unidad de materia es que exista un núcleo rector de los distintos contenidos de una Ley y que entre núcleo temático y los otros diversos contenidos se presente una relación de conexidad determinada con un criterio objetivo y razonable.

**“De acuerdo con ello, resulta fundamental determinar el núcleo temático de una ley pues es ese núcleo el que permite inferir si una disposición cualquiera vulnera o no el principio de unidad de materia. En ese sentido resultan valiosos elementos como el contencioso de la exposición de motivos en cuanto allí se exponen las razones por las cuales se promueve el ejercicio de la función legislativa y se determinan los espacios de las relaciones sociales que se pretenden inferir; el desarrollo y contenido de los debates surtidos en las comisiones y en las plenarias de las cámaras; las variaciones existentes ente los textos originales y los textos definitivos; la producción de efectos jurídicos en las distintas esferas de una misma materia; su inclusión o exclusión de la cobertura indicada en el título de la ley; etc. La valorización conjunta de todos esos elementos permite inferir si una norma constituye el desarrollo de la materia de la ley de que hace parte”**<sup>1</sup>. (Destacada fuera de texto).

En otra oportunidad también la H. Corte Constitucional se pronunció, sobre este tema, diciendo:

“Una de las reglas trazadas por la Constitución en lo relativo a las leyes es la de la unidad temática, prevista en los artículos 158 y 169, cuya observancia es exigida como condición de exequibilidad de aquéllas.

“La Corte se ha referido al tema en los siguientes términos:

“Los artículos aludidos son los números 158 y 169 de la Constitución, en los cuales se dispone respectivamente que ‘todo proyecto de ley debe referirse a una misma materia y serán inadmisibles las disposiciones o modificaciones que no se relacionen con ella’ y que ‘el título de las leyes deberá corresponder precisamente a su contenido’ (subraya la Corte).

**“La delimitación constitucional deferida, entonces, doblemente al Congreso, pues este se halla obligado a definir con precisión, como lo exige la Carta, desde el mismo título del proyecto, cuáles habrán de ser las materias en que se ocupe al expedir esa ley, y simultáneamente ha de observar una estricta relación interna, desde el punto de vista sustancial, entre las normas que harán parte de la ley, para que todas ellas estén referidas a igual materia, la cual, desde luego, deberá corresponder al título de aquéllas”**. (Cfr. Corte Constitucional, Sala Plena. Sentencia C-390 del 22 de agosto de 1996). (Subrayado fuera de texto).

“En la misma providencia, esta Corporación plasmó el criterio sustancial de la unidad temática de las leyes, precisando todavía más el alcance de los mencionados preceptos constitucionales:

<sup>1</sup> Sentencia C-501 de 2001, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

“Empero, no pueden ser entendidos dentro del criterio de una rigidez formal por cuya virtud se desconozcan o ignoren las relaciones sustanciales entre normas que, en apariencia, se refieren a materias diversas pero cuyos contenidos se hallan ligados, en el ámbito de la función legislativa, por las finalidades perseguidas, por las repercusiones de unas decisiones en otras, o, en fin, por razones de orden fáctico que, evaluadas y ponderadas por el propio legislador, lo obligan a incluir en un mismo cuerpo normativo disposiciones alusivas a cuestiones que en teoría pueden parecer disímiles.

“Esto resulta particularmente cierto ante las responsabilidades que asume el Congreso como parte vital del Estado Social de Derecho, el cual, por fuerza, para alcanzar las metas a él inherentes, debe consultar elementos en principio distintos y ajenos, pero concatenados entre sí por multitud de circunstancias de la vida real, convertidas en factor condicionante de su tarea.

“De tal concepción resulta que, **para establecer si hay unidad temática en un determinado cuerpo legal no es suficiente la identificación meramente formal acerca de los asuntos tratados en él, sino que es menester verificar si entre ellos existe una concatenación sustancial en cuya virtud el legislador los integre sistemáticamente, excluyendo aquellos que no guardan relación alguna con la cuestión predominante del conjunto normativo**”<sup>2</sup>. (Destacado fuera de texto).

Con base en las anteriores consideraciones jurisprudenciales, para el caso en particular se observa que los contenidos de los artículos 85, 101, 102, 103, 107 y 112 de la Ley 788 de 2002 no presentan una relación, una concatenación sustancial, una integración sistemática y tampoco son el desarrollo de la materia de la ley de la que hacen parte.

Adicionalmente, dentro del proceso legislativo de formación de la Ley 788 de 2002 se aprecia que estas normas fueron incluidas al final del debate legislativo, luego, no hicieron parte del proceso de formación de la Ley 788 de 2002.

Para EL INSTITUTO, también existe falta de unidad de materia entre las normas demandadas y la Ley 788 de 2002; porque consultando su núcleo temático: “por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones”, esta corresponde a una ley de reforma tributaria. La unidad temática exige que todas las normas desarrollen temas de carácter tributario y guarden relación sistemática con el cuerpo de la Ley que las contiene.

---

<sup>2</sup> Sentencia Corte Constitucional C-435 de 1996.

En anteriores oportunidades EL INSTITUTO se ha pronunciado sobre el tema de la unidad de materia y se ha apartado respetuosamente de la posición adoptada por la H. Corte Constitucional en diversos fallos, así:

*“A este respecto, la H. Corte ha tenido oportunidad de pronunciarse con cierta amplitud. Particularmente importantes, las sentencias C-025 de febrero 4 de 1993 y C-022 de enero 27 de 1994, ambas con ponencia del Magistrado Eduardo Cifuentes; en ellas se afirma que **“la interpretación del principio de unidad de materia no puede rebasar su finalidad y terminar por anular el principio democrático, significativamente de mayor entidad como valor fundante del Estado Colombiano. Solamente aquellos apartes, segmentos o proposiciones de una ley respecto de los cuales, razonable y objetivamente, no sea posible establecer una relación de conexidad causal, teleológica, temática o sistémica con la materia dominante de la misma, deben rechazarse como inadmisibles si están incorporados en el proyecto o declararse inexequibles si integran el cuerpo de la ley. Un proyecto de ley no puede versar sobre varias materias. La Constitución expresamente proscribe semejante hipótesis”**.*

“De esta formulación teórica, sin embargo, saltan aspectos que encierran enormes dificultades cuando se trata de confrontarla con casos concretos; **lo que, en opinión del Instituto, ha llevado en la práctica a que la Corte se muestre relativamente flexible y amplia en su aplicación material.** (Subrayado fuera de texto).

“(…)”

**“... el ICDT, apartándose respetuosamente de lo dicho en la Sentencia C-478 de 1998, estima que tal análisis no debe ser tolerante, ni amplio para obviar la dificultad en su concreción material; sino severo, estricto y orientado por un criterio rígido en la aplicación del concepto de la “unidad de materia”.** (Subrayado fuera de texto).

“Entonces, la crítica que le cabe a la tesis radica en que, en algún momento, en alguna instancia, en algún nivel conceptualmente hablando, todos los temas tienen relaciones entre sí, “Vasos comunicantes” que se convierten en la dura trama que pone en entredicho el juzgamiento de la ley cuando el cargo se base en el tan mentado artículo 158.

“El Instituto considera que el mandato constitucional allí contenido está orientado a forzar al legislador para que, desde sus inicios, todo proyecto de ley parta de una primera y fundamental definición, en virtud de la cual el autor o el “originador” del mismo (y más cuando lo es el Gobierno, ya que cuenta

con todos los recursos para no “divagar” y porque le impone límites a la iniciativa legislativa, que es facultad excepcional) le determine ese marco conceptual, preciso y concreto, que la futura ley pretende regular. El mensaje de la Carta Fundamental quiere que desde el origen, la ley no se improvise, sino que se estructure alrededor de una específica “materia”; materia que el proyecto debe, como primer peldaño, él mismo definir, como en efecto lo establece el artículo 169 de la C.P., al disponer que el título de las leyes deberá corresponder precisamente a su contenido. Y este marco conceptual, que constituye la “materia” de la ley, puede ser más o menos amplio, según lo que cada proyecto entienda que debe cubrir. **Debe, entonces, buscarse esa definición en los orígenes mismos del proyecto de ley, en tanto tal definición, no puede consistir en un mero nombre; la definición inicial de la “materia” del proyecto que aspire a convertirse en ley puede buscarse en las muchas, muchísimas áreas del saber y del comportamiento que los seres humanos dominan y que la ley puede o debe o regular<sup>3</sup>.** (Destacado fuera de texto”).

Con base en lo anterior, EL INSTITUTO considera que el artículo 112 de la Ley 788 de 2002 debe ser declarado inexecutable por violación del artículo 158 de la Constitución Política.

De los Honorables Magistrados

Respetuosamente,

**(Fdo.) MAURICIO PIÑEROS PERDOMO, Vicepresidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en SENTENCIA C-878 del 30 de septiembre de 2003 (Boletín 1649, página 618) por la cual la Corte Constitucional resolvió:

“PRIMERO.- ESTESE A LO RESUELTO en la sentencia C-574 de 2003, en la cual se declaró la inexecutable de la expresión “al notario” del artículo 112 de la Ley 788 de 2002.

SEGUNDO.- DECLARARSE INHIBIDA para pronunciarse sobre la frase “por todo concepto” del artículo 112 de la Ley 788 de 2002.”

---

<sup>3</sup> Concepto del ICDT de abril 26 de 2001, presentado ante la Corte Constitucional, dentro del proceso D-3436.



**TEMA: IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Deducciones – Paraisos fiscales – RETENCIÓN EN LA FUENTE****Ponente del Concepto: Dr. MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA**

Expediente D-4684. Magistrado Ponente: Dr. Alvaro Tafur Galvis. Actor: Pedro Enrique Sarmiento Perez y otro. Concepto ICDT del 9 de julio de 2003.

En respuesta a la invitación formulada por esa Corporación para presentar concepto en el proceso de la referencia, cuya demanda fue remitida con oficio No. 1051 del pasado 1 de julio de 2003, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 8 de julio del presente año.

En la elaboración del presente actuó como ponente el doctor **MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA**, quien no observó impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la correspondiente reunión, doctores Mauricio Piñeros Perdomo, Héctor Julio Becerra Becerra, Bernardo Carreño Varela, Juan Rafael Bravo Arteaga, Jaime Abella Zárate, Álvaro Leyva Zambrano, Juan Pablo Godoy Fajardo, Luis Miguel Gómez Sjöberg, Sofía Regueros de Ladrón de Guevara, Cecilia Montero Rodríguez, Gabriel Ibarra Pardo, Catalina Hoyos Jiménez y María del Pilar Abella Mancera.

La elaboración del concepto por parte del citado ponente, es una opinión eminentemente académica y no versa sobre cuestiones particulares ni litigios concretos.

Pese a que el Instituto no tiene carácter oficial, en desarrollo de su objeto, la defensa del derecho tributario, y habida consideración de la obligante invitación de la H. Corte Constitucional, con mucho gusto contribuye al examen de constitucionalidad de la norma impugnada, lo que hace en los siguientes términos:

**I. NORMA ACUSADA**

La norma acusada en la presente acción son los artículo 82 y 83 de la ley 788 de 2002.

**II. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA**

En síntesis, la demanda considera que las disposiciones acusadas, artículos 82 y 83 de la ley 788 de 2002, violan lo previsto en los artículos 13 y 363 de la Constitución Política de Colombia, relacionados con los *principios de igualdad y equidad*.

Y aunque no se mencionan expresamente en el acápite sobre “*normas violadas*”, a lo largo de las argumentaciones se alude a la violación del artículo 338 de la Constitución Política.

En líneas generales, la censura, en lo que toca con los principios de *igualdad* y *equidad*, advierte que las disposiciones acusadas establecen discriminaciones tanto para la deducibilidad de ciertos pagos como para la tarifa en el impuesto sobre la renta que no logran superar el llamado *test* de *razonabilidad* al cual se ha referido la Corte Constitucional, de modo fundamental en la sentencia C-022 de 1996, para precisar que una discriminación puede no ser contraria a la Carta si se reúnen tres condiciones que suelen mencionarse como fases o etapas que ha de agotar la reflexión jurídica para arribar a conclusiones acordes con el principio fundamental de justicia: “a) *La existencia de un objetivo perseguido a través del establecimiento del trato desigual*. b) *La validez de ese objetivo a la luz de la Constitución*. Y c) *La razonabilidad del trato desigual, es decir, la relación de proporcionalidad entre ese trato y el bien perseguido*”.

Con ese marco de referencia, la demanda concluye que las disposiciones comentadas, en cuanto descarten la deducibilidad de ciertos pagos a despecho de lo que ocurriría cuando los mismos se verificaran a destinatarios localizados en jurisdicciones diferentes de los denominados *paraísos fiscales* o *países de baja imposición*, y en cuanto conlleven el pago de una tarifa del impuesto sobre la renta superior a la que procede para el mismo tipo de ingresos cuando se perciben en otras jurisdicciones, no logran superar el *test* de igualdad. En ese sentido, la demanda es enfática al destacar que, independientemente de las condiciones de *existencia de un objetivo perseguido* y de *validez de ese objetivo a la luz de la Constitución*, no resulta posible afirmar que en lo que respecta a las normas censuradas se aprecia una relación proporcional entre el tratamiento discriminatorio que consagran y los fines perseguidos.

De hecho, el fin de recaudo que informa a las disposiciones no es suficiente para justificar las reglas sobre improcedencia de la deducción o aplicación de la tarifa en condiciones notoriamente más onerosas que las que operan en otros casos.

Por lo que toca con el principio de reservada ley, sostiene que el artículo 83 de la ley 788 deja en manos del Gobierno Nacional y de la OCDE el establecimiento de la tarifa del impuesto sobre la renta, en claro contraste con lo previsto por el artículo 338 de la Constitución.

Finalmente, como ya ha ocurrido con otras demandas presentadas contra los mismos artículos a lo largo del año en curso, la demanda formula una pretensión subsidiaria, según la cual la improcedencia de la deducción por ausencia de retención en la fuente a que alude el artículo 82, sólo se admite en la medida en que los pagos o abonos en cuenta correspondientes constituyan para el destinatario *renta de fuente nacional*.

### III. CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO

Como ya en anteriores ocasiones el Instituto Colombiano de Derecho Tributario ha emitido conceptos sobre demandas de inconstitucionalidad presentadas contra los artículos 82 y 83 de la ley 788 de 2002, en esta oportunidad se ha procedido a

examinar los cargos formulados por los demandantes con el fin de verificar si coinciden, en todo o en parte, con los que fueron materia de las demandas anteriores. Fruto de ese análisis, ha quedado claro que los cargos resumidos en el punto anterior sí coinciden con los que se esgrimieron en demandas anteriores contra las mismas normas y sobre los cuales el Instituto envió los conceptos solicitados por la Honorable Corte Constitucional.

Previa esa precisión, el Instituto se remite a los siguientes conceptos enviados en su oportunidad, cuyos puntos de vista acoge de su integridad:

- a) Concepto de fecha 7 de marzo de 2003, cuyos ponentes fueron los doctores ALBERTO MÚNERA CABAS y JUAN I. ALFONSO BERNAL.
- b) Concepto de fecha 28 de mayo de 2003, cuyo ponente fue el doctor LUIS MIGUEL GOMEZ SJÖBERG.

De los Honorables Magistrados,

Respetuosamente,

**(Fdo.) MAURICIO PIÑEROS PERDOMO, Vicepresidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en SENTENCIA C-1005 del 28 de octubre de 2003 (Boletín 1650, página 652) por la cual la Corte Constitucional resolvió:

“ESTARSE A LO RESUELTO en la sentencia C-690 de 2003, M.P. Rodrigo Escobar Gil que declaró inexecutable los artículos 82 y 83 de la Ley 788 de 2002.”

---

**TEMA: PROCEDIMIENTO VÍA GUBERNATIVA – Cobro coactivo – Notificación a deudores solidarios**

**Ponente del Concepto: Dr. Juan Rafael Bravo Arteaga**

Expediente D-4683. Magistrado Ponente Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra. Actor Fabio Antonio Gutiérrez. Concepto ICDT del 30 de julio de 2003.

En respuesta a la invitación formulada por esa Corporación para presentar concepto en el proceso de la referencia, cuya demanda fue remitida con oficio No. 1067 del pasado 2 de julio de 2003, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 22 de julio del presente año.

La doctora María del Pilar Abella Mancera presentó una propuesta de concepto que no fue aprobada por el Consejo y se resolvió encomendar al doctor **JUAN RAFAEL BRAVO ARTEAGA** que preparará otro informe. Ninguno de los dos observó impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la correspondiente reunión, doctores Alfredo Lewin Figueroa, Mauricio Piñeros Perdomo, Héctor Julio Becerra Becerra, Bernardo Carreño Varela, Jaime Abella Zárate, Juan I. Alfonso Bernal, Lucy Cruz de Quiñones, Paul Cahn-Speyer Wells, Álvaro Leyva Zambrano, Luis Miguel Gómez Sjöberg, Sofía Regueros de Ladrón de Guevara, Carlos Mario Lafaurie Escorce, Luis Enrique Betancourt Builes y Luz Clemencia Alfonso Hostios.

De la decisión mayoritaria del Consejo se apartaron los doctores María del Pilar Abella Mancera, Álvaro Leyva Zambrano y Luz Clemencia Alfonso Hostios, quienes salvaron su voto.

La elaboración del concepto por parte del citado ponente, es una opinión eminentemente académica y no versa sobre cuestiones particulares ni litigios concretos.

Pese a que el Instituto no tiene carácter oficial, en desarrollo de su objeto, la defensa del derecho tributario, y habida consideración de la obligante invitación de la H. Corte Constitucional, con mucho gusto contribuye al examen de constitucionalidad de la norma impugnada, lo que hace en los siguientes términos:

#### **I.- NORMA ACUSADA**

El texto de la norma acusada es el siguiente:

“La vinculación del deudor solidario se hará mediante la notificación del mandamiento de pago. Este deberá librarse determinando individualmente el monto de la obligación del respectivo deudor y se notificará en la forma indicada en el artículo 828 del Estatuto Tributario.

“Los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales adicionales”

#### **II.- FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA**

El demandante plantea, como cargo principal, la violación del debido proceso aplicable a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas, previsto en el artículo 29 de la Constitución, y lo fundamenta mediante múltiples argumentos de los cuales destacamos, en forma resumida, los siguientes:

- Los actos administrativos de determinación oficial del tributo, imposición de sanciones y resolución de recurso únicamente se dirigen y notifican al contribuyente, responsable de IVA, agente retenedor o declarante, sin incluir a los deudores o responsables solidarios y/o terceros interesados.
- La norma acusada vincula a los deudores solidarios al proceso de cobro coactivo sin que desde un comienzo hayan estado vinculados al proceso de determinación oficial de la obligación tributaria.
- No acepta como aplicable en materia tributaria, la tesis civilista de la representación recíproca según la cual la actuación de uno de los deudores afecta la relación con los demás obligados solidarios.
- Compara el régimen colombiano con el español el cual exige, para vincular al deudor solidario, que con anterioridad se profiera un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance, el que le será notificado indicando los elementos esenciales de la liquidación y confiriéndole todos los derechos del deudor principal.
- Estima que la Jurisprudencia del Consejo de Estado, según la cual es necesario que exista un acto administrativo de vinculación del deudor solidario al proceso de cobro, no encuentra respaldo en la ley ni soluciona el problema de la falta de intervención en el proceso de determinación oficial.

Agrega el demandante que existe un trato desigual entre deudores principales y responsables solidarios, contrario al principio de igualdad (artículo 13 Const. Pol.), al principio de buena fe (art. 83) y a los principios de justicia y equidad (arts. 95 num, 5º y 363). Por último, incluye un cargo de inconstitucionalidad por omisión, que fundamenta en que la norma acusada excluye aquellos casos que, por ser asimilables, deberían subsumirse dentro de su presupuesto fáctico”.

### **III.- CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**

1º.- El H. Consejo de Estado, en sentencias del 21 de junio y del 16 de agosto de 1991, con ponencia del Dr. Jaime Abella Zárate, ha dicho que no es legalmente válida la vinculación de los deudores solidarios al proceso de cobro coactivo, sin que previamente en un acto administrativo ejecutoriado y susceptible de los recursos normales de la vía gubernativa se haya establecido la calidad de deudor solidario de una determinada persona respecto de una determinada obligación. En la primera de las sentencias citadas dijo:

“En consecuencia, no es válida la “vinculación de los socios” hecha o decretada directamente en el mandamiento de pago, sin que previamente en un acto, susceptible de recursos, se hayan configurado los presupuestos de hecho y de derecho de su responsabilidad solidaria con la deuda de otro contribuyente determinada ésta en una liquidación oficial”. (C. de E., Sentencia junio 21/91 Jurisprudencia y Doctrina, Legis T. 199. Pag.705)”.

Esta doctrina ha sido reiterada por el H. Consejo de Estado, en varias sentencias, incluyendo la citada en la demanda de fecha 24 de febrero de 2003, en la cual se dijo:

“De otra parte, no es acertado afirmar que la jurisprudencia después de lo establecido en el artículo 83 de la Ley 6ª de 1992, haya sostenido que no se requiere acto previo al mandamiento de pago para efectuar la vinculación del deudor solidario, ya que por el contrario, han sido reiterados los pronunciamientos de la corporación en relación con el tema en el sentido de señalar que en vigencia de la citada ley se requiere de la constitución de título ejecutivo respecto del deudor solidario, como quiera que las liquidaciones oficiales, privadas y otros títulos ejecutivos lo son frente a los contribuyentes a quienes se les practica, más no cobijan automáticamente a los deudores solidarios, por lo que previo a la vinculación del deudor, la administración debe producir un acto administrativo notificado en debida forma, en el cual determine individualmente las circunstancias que configuran la solidaridad, la proporción de la participación del socio, el tiempo de posesión durante el periodo gravable”.

2º.- Los títulos ejecutivos contra el sujeto pasivo de un tributo no pueden, por sí mismos, ser títulos contra los deudores solidarios, sin que previamente se haya establecido, mediante un procedimiento tributario que cumpla las garantías del debido proceso, que el deudor solidario reúne los requisitos legales para ser considerado como tal y que la solidaridad tiene un determinado valor. El ICDT no comparte el argumento del demandante cuando dice que la doctrina del Consejo de Estado es equivocada, pues (según la demanda) en el Estatuto Tributario no existe un procedimiento para declarar al deudor solidario como tal. Al respecto debe tenerse en cuenta que, según el artículo 1º del C.C.A., en lo no previsto por los procedimientos especiales (como es el caso del E.T.) se aplican los procedimientos del C.C.A., razón por la cual sería aplicable el artículo 28 de éste último, que dice:

**“Deber de comunicar.- Cuando de la actuación administrativa iniciada de oficio se desprende que hay particulares que pueden resultar afectados en forma directa, a éstos se les comunicará la existencia de la actuación y el objeto de la misma.**

“En estas actuaciones se aplicará, en lo pertinente, lo dispuesto en los artículos 14, 34 y 35”.

3º.- Podría decirse que como el párrafo del artículo 831 del E.T. permite a los deudores solidarios proponer excepciones referentes a “la calidad de deudor solidario” y “la indebida tasación del monto de la deuda”, con ello se garantiza el debido proceso, pues el deudor solidario puede discutir *a posteriori* su calidad de tal y el monto por el que se le obliga.

Sin embargo, no es lo mismo tener la posibilidad de presentar excepciones contra el mandamiento de pago, que tener la posibilidad de discutir la condición de deudor solidario y el monto de la deuda a que está obligado solidariamente antes del mandamiento de pago, ya que:

- a) El término para presentar excepciones es apenas de quince (15) días contados a partir de la notificación del mandamiento de pago. En cambio, si el deudor solidario tuviera las mismas garantías que el deudor principal, tendría que ser:
  - \* Requerido previamente, con un término de tres (3) meses para responder el requerimiento especial, y
  - \* Ser notificado de la liquidación oficial de revisión, contra la cual tendría un recurso de reconsideración, cuyo término de interposición es de dos (2) meses contados desde la notificación de la liquidación oficial.
- b) Además, tanto al responder el requerimiento como al interponer el recurso de reconsideración, el deudor principal podría presentar pruebas y pedir la práctica de las mismas, lo cual supone una doble posibilidad probatoria, que no está consagrada en el caso de las excepciones, pues en este caso solamente tendría una posibilidad de presentar pruebas, que sería con el memorial de excepciones, siendo de advertir que tal posibilidad no está contemplada expresamente en el Estatuto Tributario, sino que sería materia de interpretación de los funcionarios administrativos.
- c) Conforme al artículo 837 del E.T., con el mandamiento de pago o antes de él, es posible decretar el embargo y secuestro preventivo de bienes del deudor tributario. Por esta razón bien podría, antes o simultáneamente con el mandamiento de pago para el deudor solidario, decretarse el secuestro y embargo de sus bienes, sin que hasta ese momento procesal hubiera tenido noticia ni posibilidad alguna de defenderse contra la acción del Estado. A tiempo que al deudor principal se le da la oportunidad de defenderse mediante la respuesta al requerimiento y la interposición del recurso de reconsideración antes del mandamiento de pago, al deudor solidario se lo puede ejecutar, con el consiguiente embargo y secuestro de sus bienes, sin que se le haya dado siquiera noticia de la existencia de una obligación solidaria a su cargo.

4º.- La comparación entre las defensas que se le brindan al deudor principal y las que se le ofrecen al deudor solidario, muestran un tratamiento desigual a favor del primero y en detrimento de los derechos procesales del segundo, lo cual viola el derecho a la igualdad consagrado en el artículo 13 de la Constitución Política de Colombia.

5º.- Existe un pronunciamiento de la H. Corte Constitucional que guarda una perfecta analogía con el caso que se estudia. La Ley 50 de 1990 permitía, en caso de que se cancelara la personería jurídica de un sindicato por culpa de la actuación de uno o varios miembros de la Directiva, que estos fueran privados del derecho a pertenecer a directivas sindicales. Demandado el artículo pertinente, la Corte Constitucional lo encontró exequible de manera condicional, al considerar lo siguiente:

“Más este numeral ha de entenderse en consonancia con el respeto que se debe al debido proceso, consagrado en el artículo 29 de la Carta, esto es, que el miembro de la junta directiva ha de ser vinculado al proceso, desde el principio, con la notificación de la solicitud que sobre disolución del sindicato formule ante el juez laboral el Ministerio de Trabajo, y obviamente de aquí en adelante intervendrá como parte procesal para ejercer su derecho de defensa”. (Jurisprudencia y doctrina, Legis T. XXII No. 258 pag. 598).

6º.- En el proceso de inconstitucionalidad contra el artículo 9 de la Ley 788 de 2002, radicado bajo el número 4585, el ICDT se pronunció en un sentido idéntico al que ahora nos ocupa.

#### **IV.- CONCLUSIÓN**

Por las razones expuestas, el INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO considera que las normas acusadas violan el artículo 13 de la Constitución, que consagra el derecho a la igualdad, y el artículo 29 de la Carta, que consagra el debido proceso en las actuaciones judiciales y administrativas.

Respetuosamente,

**(Fdo.) ALFREDO LEWIN FIGUEROA, Presidente ICDT**

#### **SALVAMENTO DE VOTO**

**Salvamento de Voto de la doctora MARÍA DEL PILAR ABELLA MANCERA, al cual se adhieren los doctores LUZ CLEMENCIA ALFONSO HOSTIOS y ÁLVARO LEYVA ZAMBRANO, al concepto del ICDT rendido sobre el Expediente D-4683, en demanda contra el artículo 828-1 del Estatuto Tributario (vinculación del deudor solidario).**



Con el debido respeto, consignamos nuestro salvamento de voto al concepto indicado en el encabezado, por el cual se considera, siguiendo la tesis adoptada por el Consejo de Estado, que la vinculación del deudor solidario al proceso de cobro coactivo de las obligaciones tributarias no puede hacerse directamente con el mandamiento de pago, como lo ordena la norma acusada, sino que debe mediar acto administrativo previo, susceptible de recursos, en el cual se verifiquen los presupuestos de la responsabilidad solidaria. En consecuencia, el concepto estima inexecutable el artículo 828-1 del Estatuto Tributario, por ser contrario al artículo 29 de la Constitución.

Mi discrepancia se concreta en lo siguiente:

1. La responsabilidad solidaria en materia tributaria ha sido muy cuestionada y es, evidentemente, una figura bastante fuerte por la cual sujetos diferentes al contribuyente quedan vinculados como responsables del pago de las obligaciones de aquel. Pero los reparos sobre la constitucionalidad de la responsabilidad solidaria han sido infructuosos y en por lo menos 4 oportunidades la Corte Suprema de Justicia y la Corte Constitucional han analizado diversas normas que la consagran y las han declarado exequibles (Sentencias de 8 de septiembre de 1987, 7 de febrero de 1991 y 15 de abril de 1991, de la Corte Suprema de Justicia, y C-210 de 1 de marzo de 2000, de la Corte Constitucional). En la última de ellas el Instituto rindió concepto en el sentido de la exequibilidad (Revista No. 50, página 270). Sobre algunos de los casos de responsabilidad solidaria aún no existe jurisprudencia constitucional y posiblemente existan subsistan reparos sobre determinados eventos de solidaridad. Pero una vez admitida, los efectos de la misma son de esperar.
2. Si bien la responsabilidad solidaria en materia tributaria combina algunos elementos ajenos a esta figura, como los beneficios de excusión y de división, propios más bien de la responsabilidad conjunta o subsidiaria, comparte la característica de la solidaridad pasiva consistente en la pluralidad de sujetos y unidad de objeto: la prestación es una sola y uno sólo el título, pero varios los sujetos vinculados jurídicamente.
3. La vinculación del deudor solidario al proceso de cobro es un efecto, una consecuencia directa y propia de la responsabilidad solidaria, por la cual es posible exigir al codeudor solidario, el pago de la obligación, aunque sea otro el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sin este efecto la responsabilidad solidaria no sería tal y carecería de toda importancia como garantía del pago de la obligación tributaria.
4. Existen dos aspectos respecto de los cuales se acusa posible incumplimiento del debido proceso y que es preciso analizar: uno, frente a la determinación del tributo, y otro frente a la vinculación de un sujeto como deudor solidario.

- 4.1 Respecto del proceso de determinación de la obligación tributaria, el debido proceso se cumple, en el caso de la responsabilidad solidaria, a través del deudor principal, titular de la relación jurídico-tributaria y quien tiene la legitimidad para actuar en el proceso de determinación oficial del tributo, presentar sus declaraciones privadas e interponer los recursos gubernativos y acciones judiciales correspondientes.

La representación de los intereses del sujeto pasivo del tributo se cumple con su titular y es respecto a él que se garantizan el debido proceso y el derecho de defensa en lo relacionado con la determinación de la obligación tributaria. Se explica por algunos en teorías como la de representación recíproca, por la cual el deudor solidario sí está representado por disposición de la ley, por el deudor principal o por los codeudores solidarios.

El deudor solidario puede intervenir, en calidad de coadyuvante, si demuestra interés directo en las resultas del proceso (art. 146 CCA), pero los actos administrativos NO le deben ser notificados a él, porque su vínculo es en calidad de garante de una obligación entre terceros.

- 4.2 Respecto del acto por el cual se llama a un sujeto a responder en calidad de deudor solidario, configura una actuación administrativa que implica que se cumpla directamente el debido proceso y se garantice el derecho de defensa respecto de dicho sujeto en particular y no a través o con la representación del deudor principal.

Pero la vinculación del deudor solidario nace únicamente para exigir el pago y no para determinar la obligación; por ello es a partir de este momento —el de cobro— y no antes, que se le debe vincular formalmente al proceso.

El acto de vinculación del deudor solidario puede ser una resolución independiente (como en España) o puede también ser (como lo eligió la ley colombiana) el mandamiento de pago: en este caso, el acto tendrá un contenido doble o complejo, pues además de exigir el pago de una obligación, contiene la decisión de vincular a un sujeto al proceso de cobro. En consecuencia, es imperativo que le sea notificado personalmente al interesado y que tenga oportunidad de debatir el cobro de la obligación misma y también su calidad de deudor solidario y el porcentaje de participación que se le asigna.

La legislación colombiana, si bien difiere de la española que describe el actor, también garantiza el debido proceso en la medida en que exi-

ge la notificación personal del mandamiento de pago al deudor solidario y admite la interposición de excepciones. En efecto, el artículo 831 del Estatuto Tributario permite interponer, además de las excepciones reales contra el mandamiento de pago, las personales relativas a la calidad de deudor solidario y la tasación del monto de su deuda.

Esta es la oportunidad para debatir, en vía gubernativa, el acto administrativo -mandamiento de pago- que lo vincula al cobro. Posteriormente, contra la resolución que decide las excepciones, cuenta con el recurso de reposición en vía gubernativa y con acción de nulidad y restablecimiento del derecho en lo contencioso administrativo, al igual que queda subrogado en la acción de cobro para repetir contra el deudor principal.

La tesis del Consejo de Estado podía ser explicable antes de la Ley 6 de 1992, cuando existía un vacío; pero una vez adoptado por ella el inciso primero del artículo 828-1 del Estatuto Tributario, a pesar de ser una tesis garantista que invita a ser acogida, no la comparto porque contradice la norma y crea un procedimiento previo y paralelo al mandamiento de pago, además de repetitivo, que le resta la efectividad y agilidad que requieren todo proceso de cobro.

La Ley 788 de 2002 tan solo reitera, al agregar el segundo inciso, que el título ejecutivo es uno solo como es una sola la prestación y el objeto de toda obligación solidaria.

Por lo expuesto, con el mayor respeto, me aparto del criterio mayoritario, pues considero que el artículo 828-1 del Estatuto Tributario es exequible puesto que NO contradice la Constitución Política.

Respetuosamente,

**(Fdo.) MARÍA DEL PILAR ABELLA MANCERA, LUZ CLEMENCIA ALFONSO HOSTIOS y ÁLVARO LEYVA ZAMBRANO**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en SENTENCIA C-1201 del 9 de diciembre de 2003 (Boletín 1663, página 439) por la cual la Corte Constitucional resolvió:

“Declarar EXEQUIBLE el artículo 828-1 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario), adicionado por los artículos 83 de la Ley 6ª de 1992 y 9º de la Ley 788 de 2002.”

**TEMA: RETENCIÓN EN LA FUENTE – Régimen de cambios – Integración económica e internacionalización de las relaciones económicas**

**Ponente del Concepto: Dra. LUZ CLEMENCIA ALFONSO HOSTIOS**

Expediente D-4751. Magistrado Ponente: Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra. Actor: Julian Gómez Díaz. Concepto ICDT del 26 de agosto de 2003.

En respuesta a la invitación formulada por esa Corporación para presentar concepto en el proceso de la referencia, cuya demanda fue remitida con oficio No. 01261 del pasado 14 de agosto, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 26 de agosto del presente año.

En la elaboración del presente actuó como ponente la doctora **LUZ CLEMENCIA ALFONSO H.**, quien no observó impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la correspondiente reunión, doctores Alfredo Lewin Figueroa, Mauricio Piñeros Perdomo, Héctor Julio Becerra Becerra, Alberto Múnera Cabas, Bernardo Carreño Varela, Juan Rafael Bravo Arteaga, Juan I. Alfonso Bernal, Carlos A. Ramírez Guerrero, Lucy Cruz de Quiñones, Álvaro Leyva Zambrano, Luis Miguel Gómez Sjöberg, Cecilia Montero Rodríguez, Luis Enrique Betancourt Builes, Jesús Orlando Corredor Alejo y Rafael Arenas Ángel.

La elaboración del concepto por parte de la citada ponente, es una opinión eminentemente académica y no versa sobre cuestiones particulares ni litigios concretos.

Pese a que el Instituto no tiene carácter oficial, en desarrollo de su objeto, la defensa del derecho tributario, y habida consideración de la obligante invitación de la H. Corte Constitucional, con mucho gusto contribuye al examen de constitucionalidad de la norma impugnada, lo que hace en los siguientes términos:

**I. NORMA ACUSADA**

El actor demanda la declaratoria de inexecutable del artículo 366-1 del Estatuto Tributario, que establece:

“Artículo 366-1. Sin perjuicio de las retenciones en la fuente consagradas en las disposiciones vigentes, el Gobierno Nacional podrá señalar porcentajes de retención en la fuente no superiores al treinta por ciento (30%) del respectivo pago o abono en cuenta, cuando se trate de ingresos constitutivos de renta o ganancia ocasional, provenientes del exterior en moneda extranjera, independientemente de la clase de beneficiario de los mismos.

La tarifa de retención en la fuente para los ingresos en moneda extranjera provenientes del exterior, constitutivos de renta o ganancia ocasional, que perciban los contribuyentes no obligados a presentar declaración de renta y complementarios, es del 3%, independientemente de la naturaleza de los beneficiarios de dichos ingresos. La tarifa de retención en la fuente para los contribuyentes obligados a declarar será la señalada por el Gobierno Nacional.”

En todo lo demás se aplicarán las disposiciones vigentes sobre la materia.

Parágrafo 1o.- La retención prevista en este artículo no será aplicable a los ingresos por concepto de exportaciones de bienes, ni a los ingresos provenientes de los servicios prestados, por colombianos, en el exterior, a personas naturales o jurídicas no domiciliadas en Colombia siempre y cuando que las divisas que se generen sean canalizadas a través del mercado cambiario.

Parágrafo. 2o.- Quedan exceptuados de la retención de impuestos y gravámenes personales y reales, nacionales, regionales o municipales las personas y entidades de derecho internacional público que tengan la calidad de agentes y agencias diplomáticas, consulares y de organismos internacionales y que no persigan finalidades de lucro. El Estado, mediante sus instituciones correspondientes, procederá a devolver las retenciones impositivas, si las hubiere, dentro de un plazo no mayor a noventa días de presentadas las solicitudes de liquidación por sus representantes autorizados.

Parágrafo. 3o.- No estarán sometidas a la retención en la fuente prevista en este artículo las divisas obtenidas por ventas realizadas en las zonas de frontera por los comerciantes establecidos en las mismas, siempre y cuando cumplan con las condiciones que se estipulen en el reglamento.”

## II. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

Se señalan como infringidos los artículos 150 numeral 16, 226 y 227 de la Constitución Política que consagran, en su orden, (i) la potestad del Congreso de la República de aprobar o improbar tratados que el Gobierno celebre con otros Estados con expresa facultad para transferir parcialmente determinadas atribuciones a organismos internacionales; (ii) las normas constitucionales sobre internacionalización de las relaciones políticas, económicas y sociales y (iii) la promoción de la integración económica, social y política.

Así mismo, se señalan como infringidos los artículos 13 y 333 del mismo ordenamiento por violación al principio de igualdad y de la libertad de la actividad económica e iniciativa privada.

- a. Violación de los artículos 150 numeral 16, 226 y 227 de la Constitución Política.

El demandante considera que la amplitud de la facultad entregada al Ejecutivo en la norma demandada para fijar porcentajes de retención, así como las excepciones contempladas a la aplicación de la retención, contradicen los principios constitucionales que abogan por la integración económica y la internacionalización de las relaciones económicas en la medida que establece un tratamiento cambiario diferencial, generando limitaciones y restricciones al libre intercambio comercial de las naciones.

Por otra parte, el actor sostiene que el párrafo 1º del artículo 366-1 establece un sistema de cambio diferencial para quienes realizan sus operaciones a través de ciertos intermediarios *“pues excluye de manera arbitraria a las personas que llevan a cabo su operación de cambio a través de los intermediarios de mercado cambiario de la aplicación de la carga tributaria que resulta de la retención en la fuente por ingresos constitutivos de renta o ganancia ocasional.”*

Por último, establece que el postulado sobre la integración económica internacional plasmado en la Constitución Política, ha sido desarrollado a través de tratados internacionales que son válidos y obligatorios para las autoridades colombianas como es el caso del Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional, incorporado a nuestro ordenamiento interno por medio de la Ley 96 de 1945, específicamente las secciones segunda y tercera del artículo VIII relacionadas con las obligaciones generales de los participantes, que establecen:

“Sección 2. Obligación de evitar restricciones a los pagos corrientes

a) Con sujeción a lo dispuesto en el Artículo VII, Sección 3 b), y en el Artículo XIV, Sección 2, ningún país miembro impondrá, sin la aprobación del Fondo, restricciones a los pagos ni a las transferencias por transacciones internacionales corrientes.

(...)

Sección 3. Obligación de evitar prácticas monetarias discriminatorias.

Ningún país miembro participará, ni permitirá que ninguno de sus organismos fiscales mencionados en el Artículo V, Sección 1, participe, en regímenes monetarios discriminatorios ni prácticas de tipos de cambio múltiples, dentro ni fuera de los márgenes prescritos conforme al Artículo IV o

establecidos según el Anexo C, o de conformidad con el mismo, salvo en los casos autorizados por este Convenio o que el Fondo apruebe.”

Al sentir del demandante, la norma acusada establece restricciones al intercambio comercial por cuanto determina una carga diferente en atención a la naturaleza del intermediario que se escoja para realizar un giro de divisas al país.

Considera así mismo que el artículo demandado establece una tasa de cambio múltiple, *“pues para determinar ésta deben incluirse, además del valor de mercado de una divisa, todos los costos asociados a las transacciones que se realizan. Así por ejemplo en el caso del párrafo 1º demandado siempre que se realice una operación de cambio con un intermediario que no forma parte del mercado, deberá sumarse entre los costos de quien percibe el ingreso del exterior el menor valor que percibe en la transacción por la aplicación de la retención en la fuente”*, no así si la misma operación se realiza a través de un intermediario del mercado cambiario, caso en el cual según el demandante no hay lugar a practicar retención en la fuente. Del anterior raciocinio concluye que la operación sujeta a retención tiene unos costos asociados a la misma (la retención en la fuente) y que por tanto las tasas se convierten en múltiples.

Por último, establece que la norma demandada genera una situación injusta pues en su sentir *“quienes se someten a la retención en la fuente son las personas de escasos recursos, familiares de emigrantes que reciben giros del exterior para su subsistencia”*

b. Violación de los artículos 13 y 333 de la Constitución Política

Considera que el artículo demandado da un trato desigual a quienes realizan operaciones cambiarias ya que en atención a la calidad del intermediario utilizado para la operación cambiaria, se grava o no al propietario del dinero que se quiere negociar, resultando en un perjuicio para éste y un desestímulo a la actividad legítima de los intermediarios no financieros.

Así mismo, insiste en que el artículo demandado establece un trato diferencial dado que la retención en la fuente opera para quienes realizan sus transacciones a través de quienes no conforman el mercado cambiario, generando un mayor costo de la transacción frente al resto del mercado.

### III CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO

a. En relación con los artículos 150 numeral 16, 226 y 227 de la Constitución Política.

El punto central que se debate es el establecer si en el presente caso el artículo 366-1 del Estatuto Tributario viola los principios constitucionales que abogan por la integración económica y la internacionalización de las relaciones económicas, al crear un tratamiento cambiario diferencial generando limitaciones y restricciones al libre intercambio comercial de las naciones.

El demandante sugiere en la demanda, aunque no lo expresa contundentemente, que la norma demandada viola los principios contenidos en el Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional y por ende las normas constitucionales que propenden por la integración económica y la internacionalización de las relaciones internacionales, generando limitaciones y restricciones al libre intercambio comercial entre las naciones.

Siendo así, para realizar el análisis de constitucionalidad de la norma demandada resulta importante revisar si el Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional conforma con la Constitución Política de Colombia un “bloque de constitucionalidad” cuyo respeto se impone a la ley.

De concluirse que el Convenio Constitutivo del Fondo Monetario conforma junto con la Constitución Política un bloque de constitucionalidad, cualquier violación de la norma demandada a dicho Convenio, implicaría que la norma demandada sea inconstitucional.

De lo contrario, es decir, si el Convenio no constituye con la Constitución Política un bloque de constitucionalidad, el análisis de la norma debe realizarse únicamente a la luz de los principios constitucionales que el demandante señala como violados.

#### 1. Integración del Bloque de Constitucionalidad.

Un primer análisis que resulta importante realizar es aquel que conduzca a establecer cuál debe ser la interpretación del principio de la prevalencia de los tratados incorporado por vía indirecta en el artículo 9 de la Constitución Política, frente al principio constitucional de la supremacía de la Constitución Política, contenido en el artículo 4º del mismo ordenamiento.

*La Corte Constitucional ha señalado que el artículo 4º no establece excepciones sobre la supremacía de la Constitución por cuanto ésta prevalece sobre cualquier norma jurídica incluyendo los tratados internacionales. Por otra parte, ha expresado que si el artículo 9º hubiera consagrado que, en virtud del principio Pacta Sunt Servanda, todos los tratados tienen rango*



*constitucional, no tendría sentido el artículo 93 de la Constitución Política el cual determina que sólo algunos tratados prevalecen en el orden interno.*<sup>1</sup>

Sin embargo, esto no significa que la Carta de 1991 defienda un monismo constitucionalista rígido, como podría inferirse de una lectura aislada del artículo 4º de este ordenamiento; es por esto que la Corte ha reconocido en el artículo 9º el respeto por los principios del derecho internacional, entre los cuales se encuentra el denominado “Pacta Sunt Servanda”.

*Siendo así, y en virtud del principio hermenéutico resulta lógico concluir que (i) la Constitución es norma de normas y por tanto prevalece frente a los tratados internacionales (artículo 4º de la C.P) y (ii) el principio de Pacta Sunt Servanda consagrado indirectamente en el artículo 9º de la Constitución Política debe ser analizado conjuntamente con el artículo 93 de la Carta Fundamental que señala que, en ciertos casos, algunos tratados, sin tener el carácter de normas supranacionales, pueden prevalecer sobre el orden interno y conformar lo que a juicio de la Corte ha sido denominado el “Bloque de Constitucionalidad” cuyo respeto se impone a la ley.*<sup>2</sup>

*Vale la pena ahora analizar si el Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional conforma un “bloque de constitucionalidad”<sup>3</sup> y por tanto debería ser respetado por la norma demandada. El Convenio surgió a raíz de la crisis económica de los años 30 que obligó a los diferentes países a adoptar medidas de proteccionismo en su mercado interno y a crear restricciones en el comercio mundial. El acta final del Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional fue firmada por los plenipotenciarios de 45 países — entre los cuales se encontraba Colombia— en la conferencia de Breton Woods el 22 de Julio de 1944 y autorizado por el Congreso Colombiano por*

<sup>1</sup> Corte Constitucional Sentencia C 400 de 1998, Mg Ponente Alejandro Martínez Caballero.

<sup>2</sup> Las excepciones consagradas en la ley lo son para los tratados y convenios internacionales ratificados por el Congreso que reconocen los derechos humanos y que prohíben su limitación en los estados de excepción. Así mismo la Corte ha reconocido que los tratados internacionales que definen los límites del Estado hacen parte de esta entidad constitucional. (Ver sentencia C1022 de 1999.)

<sup>3</sup> En relación con el llamado “bloque de constitucionalidad” pueden consultarse, entre otras, las sentencias C 479 de 1992, C 225 de 1995, C 191 de 1998, C 400 de 1998, T 483 de 1999, T 586 de 1999. Resaltamos la sentencia C 067 de febrero 4 de 2003 en donde la Corte Constitucional sintetiza cuál ha de ser la subordinación jurídica que se le debe a la Constitución Política.

*medio de la Ley 96 de 1945. Aunque los fines originales de los fundadores del Convenio Constitutivo del Fondo Monetario Internacional fueron modificados en la Primera de las Cuatro enmiendas que el Convenio ha tenido hasta la fecha, siempre se ha concebido esta entidad como un organismo para fomentar la cooperación monetaria internacional y constituye un mecanismo de consulta y colaboración en los problemas monetarios internacionales.*

Teniendo en cuenta los fines antes descritos puede concluirse que, el Acuerdo Constitutivo del Fondo Monetario Internacional no constituye con la Constitución Política el llamado “bloque de constitucionalidad”, y por tanto no hay lugar a analizar en el presente estudio la constitucionalidad de la norma demandada a la luz de los preceptos contenidos en dicho ordenamiento.

*La Corte ha advertido que aún en el evento en que el derecho interno sea contrario a las normas contenidas en un tratado internacional, no prevalecen ésta últimas sobre el derecho interno. Siendo así, la norma demandada no podría ser invalidada por los compromisos adquiridos por Colombia al haberse adherido al Acuerdo Constitutivo del Fondo Monetario Internacional.<sup>4</sup>*

*La jurisprudencia, acatando la doctrina internacional en este aspecto ha señalado que no existe ninguna norma general de derecho internacional que derogue automáticamente una norma interna que sea contraria a la misma y ha concluido que si una norma interna es contraria a una norma internacional, el Estado responsable podrá ser requerido a abonar una indemnización o proporcionar una satisfacción adecuada, pero la norma interna internacionalmente irregular seguirá en vigor hasta su derogación (o modificación) por el Estado Interesado”.<sup>5</sup>*

## 2. Constitucionalidad de la norma demandada.

Habiendo quedado claro que la constitucionalidad de norma demandada no puede ser analizada a la luz del Acuerdo Constitutivo del Fondo Monetario Internacional, procede ahora revisar si ésta es contraria a las previsiones constitucionales contenidas en los artículos 150 numeral 16, 226 y 227 de la Constitución Política.

<sup>4</sup> Corte Constitucional Sentencia C 400 de 1998.

<sup>5</sup> Ver sentencia Corte Constitucional C 400 de 1998.

El demandante basa su juicio de inconstitucionalidad de la norma demandada en la amplitud de la facultad entregada al Ejecutivo para fijar porcentajes de retención, así como en el establecimiento de un sistema de cambio diferencial para quienes realizan operaciones a través del mercado cambiario, por lo cual se contradicen los principios constitucionales que abogan por la integración económica y la internacionalización de las relaciones económicas en la medida en que se establece un tratamiento cambiario diferencial generando limitaciones y restricciones al libre intercambio comercial de las naciones.

A juicio del Instituto, la norma demandada no viola los principios que el demandante señala infringidos, ni establece restricciones a la internacionalización de las relaciones políticas, económicas, sociales, o a la integración económica social y política.

El principio de integración internacional plasmado en la Constitución Política no significa, como al parecer lo entiende el demandante, que los tratados internacionales deban prevalecer frente al orden interno. Tal y como ya se analizó, la Corte reconoce que solo algunos tratados referentes a “derechos humanos” y “límites del Estado Colombiano” ostentan la jerarquía constitucional, lo que obliga a que toda la legislación interna debe estar condicionada a su contenido y se ajuste a sus preceptos. Siendo así, no puede señalarse que la norma demandada al determinar en el parágrafo 1º como requisito para que no opere la retención en el caso de servicios prestados por colombianos a no residentes o domiciliados en Colombia, que el ingreso respectivo sea canalizado a través del mercado cambiario, está violando los principios que abogan por la integración económica.

La retención en la fuente no es contraria a la Constitución y es un medio para recaudar gradualmente el impuesto.<sup>6</sup> Siendo así, el establecer ciertos requisitos para que opere o no la retención en la fuente como mecanismo anticipado de pago del impuesto, obedece más bien al concepto de soberanía, que si bien ha sido objeto de evolución por factores que han incidido en su reformulación, dentro de los cuales se encuentra el proceso de progresiva internacionalización de las relaciones entre las comunidades políticas soberanas, no puede dejar de lado el núcleo de la libertad estatal propio de la autodeterminación sin que ello implique el desconocimiento de reglas y principios de aceptación universal, como lo son el de la internacionalización de las relaciones políticas, económicas, sociales y ecológicas o el de inte-

---

<sup>6</sup> Corte Constitucional Sentencia C 421 de 1995.

gración económica social y política consagrados en los artículos 226 y 227 de la Constitución Política.

Por último, el otorgar al Ejecutivo facultades para establecer porcentajes de retención por ingresos provenientes del exterior constitutivos de renta o ganancia ocasional para su beneficiario, en forma alguna limita los principios de integración e internacionalización política, económica o social. Las facultades otorgadas al Gobierno en el artículo demandado son precisas y contienen límites taxativos para ejercerlas: deben corresponder a impuesto sobre la renta por ingresos en moneda extranjera provenientes del exterior constitutivos de renta o ganancia ocasional y no pueden exceder del 30% del respectivo pago o abono en cuenta. Por otra parte, en el caso de no declarantes, la ley fijó claramente cuál ha de ser la tarifa de retención en la fuente, estando acorde con el principio de legalidad de la ley tributaria consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política.

b. Violación de los artículos 13 y 333 de la Constitución Política.

Según la demanda, la violación de los preceptos constitucionales obedece a que la norma acusada da un trato desigual a quienes realizan operaciones cambiarias ya que en atención a la calidad del intermediario utilizado para la operación cambiaria, se grava o no al propietario del dinero que se quiere negociar, resultando en un perjuicio para éste y un desestímulo a la actividad legítima de los intermediarios no financieros.

En relación con el principio de igualdad resulta pertinente citar la sentencia C 103 de 1993 que se originó por una demanda del artículo 321-1 del Estatuto Tributario que estableció tarifas diferenciales para las utilidades comerciales de sucursales de sociedades y otras entidades extranjeras. A juicio del actor la norma demandada desconocía las reglas de igualdad en términos tributarios, alterando las reglas fundamentales de la economía del mercado al favorecer el costo de inversión de unas personas en perjuicio de otras de idénticas características y con igual capacidad contributiva.

En esa oportunidad la Corte precisó:

*“El principio de la igualdad ante la ley, tal como fue formulado por el Constituyente admite el establecimiento de diferencias que, en ciertas hipótesis racionales contribuyan a obtener la igualdad real y efectiva y la promoción del bienestar y el desarrollo de la sociedad; en otros términos, el legislador podrá adoptar medidas que aún cuando aparezcan reconociendo diferencias entre las personas, se enderecen a promover aquella*

*igualdad, pues, la evolución del Estado Contemporáneo ha mostrado a las claras que no es posible que el poder público cumpla satisfactoriamente sus fines sociales si se mantiene aferrado a doctrinas de carácter neutral sobre la absoluta igualdad jurídica de los asociados”<sup>7</sup>*

La sentencia antes mencionada establece que los principios y reglas constitucionales relativos a la igualdad no son matemáticos ni físicos y pueden reconocerse legalmente diferencias que pueden ser objeto de trato también diferencial. Así mismo considera que el principio de igualdad está revestido de la “natural relatividad histórica” que implica su contenido y está sometido a la determinación legislativa de fórmulas diferenciadoras que encuentren fundamento racional en los postulados de justicia y bienestar que emanan de la Carta.

Lamentablemente si se revisan los antecedentes legislativos que dieron origen al párrafo 1º del artículo 366-1 demandado que tuvo origen en la Ley 488 de 1998, no se encuentra vestigio alguno de los motivos que llevaron al legislador para establecer la norma, la cual surgió a raíz de la aprobación del pliego definitivo presentado en el segundo debate —Cámara de Representantes— que dió origen a la Ley 488 de 1998. (Gaceta 352 del 16 de diciembre de 1998). Pero muy seguramente motivos de política económica llevaron al legislador a permitir que los ingresos provenientes del exterior que corresponden a servicios prestados por colombianos a no residentes o no domiciliados en el exterior, no se encuentren sometidos a retención en la fuente, siempre y cuando dichos ingresos sean canalizados a través del mercado cambiario.

En relación con el principio de la libre competencia contenido en el artículo 333 de la Carta Fundamental que se señala como violado, la Corte en sentencia C 183 de 1998 no descarta que ciertas decisiones legislativas en el campo tributario tengan consecuencias económicas en los distintos mercados. Sin embargo, lo que resulta censurable a juicio de la Corte es que una política tributaria discrimine a un sector de la competencia en el mercado de ciertos productos o se limite a ser práctica restrictiva de la libre competencia, cuestión que en este caso no sería aplicable. La norma simplemente está exceptuando del mecanismo de retención ciertos pagos, lo cual no significa que con este hecho se esté discriminando un sector de la economía o se limite la libre competencia en el mercado.

---

<sup>7</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-103 de 1993.

#### IV CONCLUSIONES

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario, con fundamento en las razones expuestas, no encuentra que el artículo 366-1 del Estatuto Tributario haya infringido los artículos 150 numeral 16, 226 y 227 de la Constitución Política que consagran, en su orden, (i) la potestad del Congreso de la República de aprobar o improbar tratados que el Gobierno celebre con otros Estados, (ii) las normas constitucionales sobre internacionalización de las relaciones políticas, económicas y sociales y (iii) la promoción de la integración económica, social y política. Así mismo tampoco ha infringido los artículos 13 y 333 del mismo ordenamiento atinentes al principio de igualdad y la libertad de la actividad económica e iniciativa privada.

De los Honorables Magistrados

Respetuosamente,

**(Fdo.) ALFREDO LEWIN FIGUEROA, Presidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-129 del 19 de febrero de 2004 (Boletín 1667, página 607)** por la cual la Corte Constitucional resolvió:

“PRIMERO: Declarar EXEQUIBLE el artículo 366-1 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario), adicionado por el artículo 7° de la Ley 6ª de 1992 y modificado por los artículos 174 de la Ley 223 de 1995 y 105 de la Ley 488 de 1998, únicamente por los cargos examinados en la presente Sentencia.

SEGUNDO: INHIBIRSE de proferir un fallo de fondo respecto del inciso 2° del artículo 366-1 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario), adicionado por el artículo 7° de la Ley 6ª de 1992 y modificado por los artículos 174 de la Ley 223 de 1995 y 105 de la Ley 488 de 1998, por carencia actual de objeto.”

---

**TEMA: IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – Juegos de suerte y azar**

**Ponente del Concepto: Dr. JUAN I. ALFONSO BERNAL**

Expediente D-4690. Magistrado Ponente: Dr. Eduardo Montealegre Lynett. Actor García Lara Francisco José. Concepto ICDT del 29 de agosto de 2003.

En respuesta a la invitación formulada por esa Corporación para presentar concepto en el proceso de la referencia, cuya demanda fue remitida con oficio No. 01261 del pasado 14 de agosto, transcribimos a continuación el concepto del **INS-**

**TITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 26 de agosto del presente año.

En la elaboración del presente actuó como ponente el doctor **JUAN I. ALFONSO BERNAL**, quien no observó impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la correspondiente reunión, doctores Alfredo Lewin Figueroa, Mauricio Piñeros Perdomo, Héctor Julio Becerra Becerra, Alberto Múnera Cabas, Bernardo Carreño Varela, Juan Rafael Bravo Arteaga, Carlos A. Ramírez Guerrero, Lucy Cruz de Quiñones, Álvaro Leyva Zambrano, Luis Miguel Gómez Sjöberg, Cecilia Montero Rodríguez, Luis Enrique Betancourt Builes, Luz Clemencia Alfonso Hostios, Jesús Orlando Corredor Alejo y Rafael Arenas Ángel.

Los doctores Luis Enrique Betancourt Builes y Jesús Orlando Corredor Alejo aclararon su voto, según documento que se anexa al presente concepto.

La elaboración del concepto por parte del citado ponente, es una opinión eminentemente académica y no versa sobre cuestiones particulares ni litigios concretos.

Pese a que el Instituto no tiene carácter oficial, en desarrollo de su objeto, la defensa del derecho tributario, y habida consideración de la obligante invitación de la H. Corte Constitucional, con mucho gusto contribuye al examen de constitucionalidad de la norma impugnada, lo que hace en los siguientes términos:

#### **I. NORMA ACUSADA**

Es el artículo 115 de la Ley 788 de 2002, mediante el cual se adicionó el artículo 420 del Estatuto Tributario Nacional, con un literal d), a fin de establecer un impuesto del 5% sobre la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar, con excepción de las loterías.

En vista del Auto de Inadmisión de la demanda emitido por la H. Corte Constitucional, en el cual se afirma que esa Corporación ya se había pronunciado acerca del tema, estableciendo que sí pueden ser gravadas las entidades cuyo objeto sea la explotación de juegos de suerte y azar, en corrección radicada el 23 de julio de 2003 el demandante precisa el alcance de la acción, para aclarar que lo que ella considera es que **“gravar los juegos de azar (independientemente de la entidad que los explote) y no destinar los recursos a salud es violatorio de los artículos 48 y 336 de la Constitución”**

#### **II. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA**

Las normas constitucionales que se consideran violadas son el artículo 336 en el aparte donde se establece que:

*“...Las rentas obtenidas en el ejercicio de los monopolios de suerte y azar estarán destinadas exclusivamente a los servicios de salud...”*

*y el artículo 48 en cuanto establece:*

*“Se garantiza a todos los habitantes el derecho irrenunciable a la seguridad social.*

*...*

*No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella.”*

Considera el demandante que gravar con impuestos los juegos de suerte y azar, sin destinar los recursos obtenidos a la salud y la seguridad social, es utilizarlos en fines diferentes a ella y violatorio de los derechos fundamentales de los afiliados, habida cuenta que las normas constitucionales que se consideran violadas prescriben la destinación de las rentas obtenidas en el ejercicio de los monopolios de suerte y azar, EXCLUSIVAMENTE a los servicios de salud, sin que pueda admitirse gradualidad alguna; por lo que gravar los juegos de suerte y azar con cualquier impuesto y no destinar el producto del mismo a salud, además de la desviación de los recursos y de la violación de los artículos 336 y 48 de la Carta Magna, implica violar los derechos fundamentales de los afiliados al sistema, según lo declarado por la H. Corte Constitucional en Sentencia SU 480 de 1997, Magistrado Ponente Alejandro Martínez Caballero.

Comenta también el actor la Sentencia de la H. Corte Constitucional No. C-731/2000, Expediente D-2716, Magistrado Ponente: Antonio Barrera Carbonell, donde se afirma que los recursos que financian la seguridad social constituyen, en su mayor medida, recursos parafiscales y por ende parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud, que por amparo constitucional tienen una destinación específica y sin que pueda pensarse que los recursos producto del IVA a los juegos de suerte y azar se estén devolviendo en el porcentaje de los ingresos corrientes de la Nación estipulados para el Sistema General de Participaciones.

En la corrección de la acción pública, el demandante aclara que la acción de inexequibilidad propuesta en ningún caso pretende que la H. Corte Constitucional cambie la jurisprudencia; al contrario, que se ratifique en la protección hacia los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, y que los recursos de la explotación de los juegos de suerte y azar y el IVA sobre ellos debe ser objeto del mismo tratamiento que los demás recursos del sector salud, pues son de destinación específica para el sector, según lo establecido en el artículo 48 de la Constitución Política de 1991.



Agrega que no existe cosa juzgada, pues, si bien es cierto la H. Corte Constitucional ya se pronunció sobre la constitucionalidad de gravar las entidades que explotan los juegos de azar,

*“La hipótesis planteada en la acción de inexequibilidad es diferente a los temas estudiados por la Corte, puesto que no se refiere al gravamen sobre la entidad que explota el juego de suerte y azar, sino a la destinación de los recursos producto del gravamen. En otros términos no se discute que la entidad tenga las responsabilidades propias ante el impuesto determinadas en el Estatuto Tributario, lo que se plantea es que una vez recibidos los dineros producto del gravamen por parte del Estado, éstos no sean destinados a la salud, lo cual no fue explícitamente establecido en el artículo demandado y de allí nace la inconstitucionalidad.”*

Finalmente concreta así su PETICIÓN:

*“Por las violaciones constitucionales anotadas se admita la acción de inexequibilidad interpuesta y se declare inexequible el artículo 115 de la Ley 788 de 2.002, si no es interpretada en concordancia con la Constitución, en el sentido que los recursos producto de dicho gravamen son de destinación específica.*

*O subsidiariamente solicito se declare que los dineros del IVA a los juegos de suerte y azar son de destinación específica para salud y ordene al Gobierno Nacional reglamente su distribución en el sector.”*

### III. CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO

La prohibición de destinar o utilizar los recursos propios de la seguridad social para fines diferentes a ella que contiene el artículo 48 de la Carta, tiene como fundamento o causa motiva la necesidad de garantizar a todos los habitantes el derecho irrenunciable a la seguridad social, servicio obligatorio por virtud de esa misma norma, y que debe ser prestado bajo la dirección, coordinación y control del Estado, en sujeción a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad, en los términos que establezca la ley.

Entendido el término “recursos” como “medios de subsistencia”, una de las acepciones que trae el Diccionario de la Real Academia Española, significa que todos aquellos bienes destinados a integrar los fondos para la prestación de la seguridad social, deben consumirse exclusivamente en el cumplimiento de ese objetivo, sin que puedan destinarse o utilizarse para fines distintos.

Uno de esos recursos está constituido por “las rentas obtenidas en el ejercicio de los monopolios de suerte y azar” que, según el artículo 336 Constitucional, están destinadas exclusivamente a los servicios de salud.

¿Cuáles son entonces esas rentas?.- Cuando la modalidad de la operación del juego de suerte y azar es la directa, definida en el artículo 6º de la Ley 643 de 2000 como la que realizan los departamentos y el Distrito Capital por intermedio de empresas suyas, sociedades de economía mixta o sociedades de capital público de las establecidas en la misma ley, la renta del monopolio está constituida por “un porcentaje de los ingresos brutos de cada juego”, según el ordinal a) del artículo; por “los excedentes obtenidos en ejercicio de la operación de los diferentes juegos”, según el ordinal b); y en el caso de loterías, exceptuadas del impuesto sobre las ventas por la disposición acusada, por el doce por ciento (12%) de los ingresos brutos de cada juego, sin perjuicio de los anteriores excedentes.

Cuando la operación la realizan por intermedio de terceros, mediante contratos de concesión o contratación en los términos de la Ley 80 de 1993, la renta del monopolio la constituyen “los derechos de explotación que por la operación de cada juego debe pagar el operador”, de acuerdo con el artículo 7º de la misma Ley 643.

Resuelta la cuestión planteada, definido que el IVA no es ingreso o renta del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar, ante la demanda en examen la siguiente cuestión tiene que ser si estas rentas las reduce el impuesto sobre las ventas, IVA, que la norma impugnada estableció sobre los mencionados juegos, distintos de loterías.

Sabido es que en la realidad económica el patrimonio afectado por el IVA es el del consumidor o el del usuario del bien o servicio gravado, aunque para eficacia de las disposiciones sustanciales del impuesto, el deudor jurídico sea el proveedor o el ejecutor del servicio, denominado por la ley “responsable” del gravamen.

Entonces, dado por ejemplo un precio de \$4.000 que el jugador pague al adquirir el derecho a participar en un juego, como la norma impugnada dispone que en ese momento se causa el IVA al 5% sobre dicha base, tendrá él que pagarle al operador \$4.200, el precio mas el IVA.

Por su parte el operador, como responsable del IVA, tendrá en principio un monto de \$200 por pagarle al organismo recaudador del IVA, monto del que tiene derecho a descontar el IVA con que los hayan gravado sus proveedores de bienes o servicios, resultando en definitiva deudor del valor neto, todo de acuerdo con el artículo 485 del Estatuto Tributario en relación con el inciso final de la disposición acusada.

#### IV. CONCLUSIONES

Es claro entonces que la renta de la operación de juegos de suerte y azar distintos de loterías, no la disminuye el IVA establecido por el artículo 115 de la Ley 788 de 2002, que adicionó al artículo 420 del Estatuto Tributario el ordinal d).

Esta disposición, pues, no infringe el Artículo 336 de la Constitución Política ni su Artículo 48 con el que guarda conexidad.

De los Honorables Magistrados

Respetuosamente,

**(Fdo.) ALFREDO LEWIN FIGUEROA, Presidente ICDT**

#### ACLARACIÓN DE VOTO DE LOS DOCTORES JESUS ORLANDO CORREDOR ALEJO Y LUIS ENRIQUE BETANCOURT BUILES

En nuestra calidad de miembros de la Junta Directiva del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, comedidamente nos permitimos, a través de este escrito, aclarar el voto rendido en sesión del día 26 de agosto de 2003, en la que se aprobó el criterio del ICDT dentro del expediente de la referencia.

La decisión adoptada por el citado instituto, aboga por la constitucionalidad de la norma demandada (Artículo 115 de la ley 788 de 2002). Pese a estar de acuerdo con la decisión, aclaramos el fundamento de nuestro voto, lo que realizamos en los siguientes términos:

El actor parte de la idea de que la norma es inexecutable porque, en su criterio, la fijación de un IVA del 5% sobre los juegos de suerte y azar sin que se hubiera dicho en la misma norma que ese IVA debía ser destinado a salud, viola el postulado del artículo 336 de la carta, misma que considera que las rentas obtenidas en el ejercicio de monopolios de suerte y azar están destinadas exclusivamente a los servicios de salud.

La restricción constitucional, de manera alguna pesa sobre la tributación; con claridad meridiana el artículo citado como violado por el demandante, señala que las “rentas” obtenidas en desarrollo de esos monopolios... Es decir que la prohibición constitucional recae sobre las rentas obtenidas en el ejercicio de tales actividades. No se requiere mayor esfuerzo ni explicación para entender que el IVA no

hace parte de las rentas obtenidas. Si bien el impuesto sobre las ventas se adiciona al precio de venta del bien o servicio, no hace parte del ingreso que obtiene el sujeto, ingreso que a la vez sirve de inicio para determinar la renta que se genera en el desarrollo de la actividad.

Es precisamente en este aspecto en el que juzgamos debe centrarse el análisis dentro del expediente citado en la referencia, para concluir la constitucionalidad de la norma, y además para que a partir de allí, dentro de la misma sentencia se aluda a la errada interpretación realizada por el demandante que, por abiertamente errada, no debería permitir acción ni decisión constitucional.

Atentamente,

(Fdo.) J. ORLANDO CORREDOR ALEJO y LUIS ENRIQUE BETANCOURT BUILES

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en SENTENCIA **C-072 del 3 de febrero de 2004 (Boletín 1667, página 622)** por la cual la Corte Constitucional resolvió:

“ESTARSE a lo resuelto en la sentencia C-1147 de 2003 declaró inexecutable el artículo 115 de la Ley 788 de 2002.”

---

**TEMA: IMPUESTOS TERRITORIALES – Impuesto al consumo de licores – IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

**Ponente del Concepto: DR. JAIME ABELLA ZARATE**

Expediente D-4720. Magistrada Ponente: Dra. Clara Ines Vargas Hernández. Actor : Dr. Eduardo García Ríos. Concepto ICDDT del 12 de septiembre de 2003.

En respuesta a la invitación formulada por esa H. Corporación para presentar concepto en el proceso de la referencia, cuya demanda fue remitida mediante oficio recibido el 29 de agosto de 2003, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo de agosto del año en curso.

En la elaboración del presente actuó como ponente el doctor **JAIME ABELLA ZARATE**, quien no observó impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la correspondiente reunión, doctores Alfredo Lewin Figueroa, Héctor Julio Becerra Becerra, Juan Rafael Bravo Arteaga, Jaime Abella Zárate, Carlos A.

Ramírez Guerrero, Juan de Dios Bravo González, Juan Camilo Restrepo Salazar, Lucy Cruz de Quiñones, Álvaro Leyva Zambrano, Juan Pablo Godoy Fajardo, Cecilia Montero Rodríguez, Vicente Amaya Mantilla, Luz Clemencia Alfonso Hostios, Jesús Orlando Corredor Alejo, Catalina Hoyos Jiménez, Rafael Arenas Ángel y María del Pilar Abella Mancera.

La elaboración del concepto por parte del citado ponente, es una opinión eminentemente académica y no versa sobre cuestiones particulares ni litigios concretos.

Pese a que el Instituto no tiene carácter oficial, en desarrollo de su objeto, la defensa del derecho tributario, y habida consideración de la obligante invitación de la H. Corte Constitucional, con mucho gusto contribuye al examen de constitucionalidad de la norma impugnada, lo que hace en los siguientes términos:

### **I. NORMAS ACUSADAS**

Impugna el actor dos grupos de disposiciones de la Ley 788 de 2002: las relativas a la “petición principal” que se concreta en la solicitud de declaratoria de inexecutable de los artículos 49, 50, 51, 52, 53 y 54 ( exceptuando de éste último, los incisos primero y segundo) y como “petición subsidiaria”, que consiste en la inexecutable parcial de los incisos cuarto y quinto del artículo 54, todos los cuales forman parte del Capítulo V de la citada ley, dedicado a regular el *Impuesto al consumo de licores, vinos aperitivos y similares*.

En aras de la brevedad de esta respuesta, se omite la copia de los artículos 49 a 53 de la Ley 788/03 que los acusa en su integridad y del artículo 54 se destacarán los apartes acusados al tratar de la llamada ‘petición subsidiaria’.

### **II. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA**

Pretensión principal

Para sustentarla, el actor hace un largo y pormenorizado análisis comparativo de la nueva ley con las normas que con anterioridad regulaban los aspectos del impuesto al consumo, del IVA incorporado y de la participación sustitutiva, de todo lo cual pueden extractarse las siguientes observaciones personales del actor:

- Que el impuesto al consumo es nuevo y derogó la reglamentación anterior
- Que el IVA, igualmente nuevo, al haberse cedido anticipadamente, no forma parte de las rentas nacionales, ni de los ingresos corrientes de la Nación.
- Al ser de carácter territorial, su administración no se rige por el Estatuto Tributario, sino que corresponde a los Departamentos.
- Por igual razón no puede el legislador conceder tratos preferenciales, al permitir descontar los gravámenes causados en la producción de licores, discriminando a los productores privados.

- La nueva ley no incorporó a los sujetos pasivos o responsables del IVA en el caso de la importación, luego no están contemplados todos los responsables dentro de las hipótesis fácticas del impuesto.
- En cuanto a la *participación*, observa que al ser alternativa en lugar del impuesto al consumo, revivió el monopolio del art. 63 de la Ley 14 de 1983 y critica la nueva regulación porque no precisa el momento de causación de la participación cuando se trata de productos extranjeros y porque el legislador debe precisar los aspectos de procedimiento.

No obstante que en su estudio comparativo pueden identificarse algunas críticas de índole constitucional, no pueden tomarse como cargos que justifiquen su inexecutable y menos aún la de todas las normas reguladoras del tributo citadas, respecto a varias de las cuales, no existe ningún cargo ni observación, por lo cual, el ICDT entiende como verdaderos cargos de la demanda los siguientes:

**1ª** Que el legislador incurrió en una doble omisión: no señaló en el IVA los sujetos pasivos en el evento de la importación de productos gravados, con transgresión del artículo 338 de la Carta por no estar configurados todos los elementos del impuesto y, en el mismo evento de dichas importaciones, que no están descritos los medios o procedimientos de recaudo del Impuesto al consumo, del IVA o de la participación.

**2ª** Encuentra transgresión del artículo 336-3 al establecer una participación sobre licores extranjeros, y no determinar el procedimiento correspondiente.

#### Petición subsidiaria

La llamada petición 'subsidiaria', que en realidad es otra petición independiente, se sustenta en lo siguiente:

**1ª.** El primer cargo se refiere al trámite en el Congreso, pues anota que en el proyecto original del Gobierno (No. 80 de 2002 Cámara), no propuso la incorporación del IVA, como tampoco la incorporación del IVA cedido dentro de la participación aplicable a los licores destilados, cuando los Departamentos ejerzan el monopolio de tales productos.

Afirma que dicha modalidad no nació de la propuesta del Gobierno sino del Congreso en las sesiones conjuntas de las Comisiones Terceras de Cámara y Senado, mediante la propuesta de un artículo que regula dos aspectos diferentes: uno de índole tributaria (la incorporación del IVA cedido) y otro de naturaleza monopolística, como es la configuración de la participación originada en el ejercicio del monopolio de los licores destilados.

**2ª.** Esta última parte es contraria al mandato del artículo 336-3 de la C.P. como quiera que la organización, administración, etc. de los monopolios rentísticos deben ser fijados por ley de iniciativa gubernamental y en este caso fue parla-

mentaria, lo cual constituye un vicio de forma en el trámite de la ley, que amerita la inconstitucionalidad del inciso tercero del artículo 54.

**3ª.** Acusa al inciso cuarto del artículo 54 en cuanto autoriza el descuento del IVA a los productores oficiales, afirmando que nació no de un cambio de redacción, para lo cual fue autorizada la Comisión, sino a la consagración de un tratamiento preferencial para los productores oficiales, permitiéndoles descontar el IVA, asunto que no fue puesto a consideración de las Comisiones Terceras y Cuartas de Cámara y Senado “y tampoco fue aprobado, omitiendo con ello el procedimiento constitucional señalado por el artículo 157-2”.

Este vicio de forma constituye razón suficiente para que se declare su inexecutableidad.

Al argumento de la aprobación irregular, el actor añade que teniendo en cuenta que el IVA sobre las bebidas alcohólicas anteriormente era un tributo nacional, cuyo producto estaba cedido a los Departamentos, el cual desapareció en la nueva ley, de la denominada cesión resulta que “en realidad corresponde al establecimiento de un nuevo impuesto cuya titularidad está en cabeza de los departamentos como se verifica acudiendo al criterio material para establecer la titularidad del tributo,…”

**4ª.** Considera que el IVA allí establecido es un impuesto territorial, o sea que constituye una fuente endógena y no derivada de una cesión, que se clasifica como exógena; siendo un impuesto territorial, el legislador no podía otorgar ningún tratamiento preferencial por prohibirlo el artículo 294 de la C.P.

La inconstitucionalidad del tratamiento preferencial se complementa con la consideración de que, cuando los productores oficiales de licores pagan el impuesto al consumo, se ubican dentro del sistema del régimen impositivo, o sea, dentro del régimen de libertad de producción y venta, vale decir en igualdad de condiciones con los productores privados y en tales circunstancias, es contrario al artículo 333 de la C.P. que pregona la libre competencia, pues al permitir el descuento del IVA solamente a los productores oficiales, “ocasiona una deformación de las condiciones del mercado en la medida que los costos de los productores privados se elevan al impedirseles el descuento del IVA que naturalmente genera una competencia desleal en contra de los productores privados de licores.”

### **III - CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO**

#### **Generalidades**

Los minuciosos análisis comparativos, como los aportados por el actor y de los cuales deriva varias observaciones, críticas y hasta conclusiones, no dan margen para precisar como verdaderos cargos de inconstitucionalidad, sino los anotados anteriormente.

No obstante que las observaciones obtenidas en el análisis de los seis (6) artículos demandados son muy amplias, precisar algunos aspectos de los expuestos por el actor, puede resultar útil para una mejor comprensión de la demanda.

En contra de lo dicho por el actor, el ICDT considera que el impuesto al “consumo de licores, vinos, aperitivos y similares” al cual se refiere la Ley 788 de 2002 en su Capítulo V (artículos 49 a 61) no es un impuesto nuevo. Este gravamen sigue siendo el mismo regulado por el Decreto 1222 de 1986 en sus artículos 121 a 134, (que a su turno provenían de la Ley 14 de 1983) en cuyo artículo 124 claramente se expresa que “*El impuesto al consumo que en el presente Código se regula **es nacional**, pero su producto, de acuerdo con la Ley 14 de 1983, está cedido a los Departamentos,....*”

El tema de la naturaleza del tributo y la cesión de su producto, en principio, siguen iguales, de manera que por el hecho de haberse “cedido anticipadamente” no deja de ser un impuesto nacional, para convertirse en departamental.

Varias de las reformas de la Ley 223 de 1995 continúan vigentes; a ellas se agregan las modificaciones que introdujo la Ley 788 de 2002, especialmente respecto a la ‘base gravable’ y a la ‘tarifa’ cuyas nuevas disposiciones derogan los artículos 205 y 206 de la Ley 223/95 con lo cual se consagró un nuevo esquema a este tributo. Igualmente el artículo 213 de la Ley 223, sobre período gravable, declaración y pago, se encuentra modificado por las nuevas disposiciones de los artículos 52 y 53 de la Ley 788 de 2002 que establecen nuevas normas sobre los ‘formularios de declaración’ y la ‘liquidación y recaudo por parte de los productores’.

En cuanto al IVA también hay cambios sustanciales, pero conserva su carácter de impuesto nacional y, por tal razón, el legislador mantiene su competencia para disponer sobre su cesión y la distribución de ésta.- La ley 788 respetó la cesión decretada en 1986 pero la amplió desde el 1º de enero de 2003 al Distrito Capital de Bogotá. Dispone que la distribución no será sólo para los hospitales universitarios, sino 70% para salud y 30% para deporte.-

Estas y otras características del IVA incorporado al impuesto al Consumo de licores, por el hecho de ser específico, sobre unos productos y no genérico sobre unas operaciones o transacciones económicas, no han variado su naturaleza, sigue siendo un impuesto nacional, cuya regulación en lo sustancial y en lo procedimental le corresponde al Congreso.

Dentro de este criterio resulta válida la regulación general del procedimiento prescrita por el legislador, en los estatutos ya mencionados, de los cuales se destaca la atribución a las entidades territoriales beneficiarias de la cesión para que lo administren, como lo dispuso el artículo 221 de la Ley 223 de 1995, según el cual, la fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro y recaudo de los impuestos al consumo es de competencia de “los Departamentos y del Distrito Capital de Bogotá”, los cuales aplicarán *en la determinación oficial, discusión y cobro los procedi-*



mientos establecidos en el estatuto tributario para los impuestos del orden nacional.- Esta disposición vino a generalizarse y a ampliarse al régimen sancionatorio incluida su imposición mediante el artículo 59 de la Ley 788 de 2002. De tal suerte que no puede endilgársele al legislador cargo por omisión en materia procedimental.

Ni siquiera puede tenerse como tal el caso específico de la importación de licores respecto al IVA, el cual, conforme a las reglas generales se genera en “*la importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente*” y se causa “*al tiempo de la nacionalización del bien*”, siendo responsables del impuesto “*los importadores*”, de conformidad con lo dispuesto en forma general por los artículos 420-c, 429-d- y 437-d del Estatuto Tributario. Los importadores y productores pueden considerarse como no responsables del mismo por el hecho de no causarse en las etapas subsiguientes, pero esto no afecta la constitucionalidad del sistema.

Es dado confundir el producto de un impuesto cedido, con la regulación general del mismo. Lo que el artículo 362 de la C.P. protege, con la misma garantía de la propiedad privada, son las rentas causadas, pero este límite no puede extenderse y hasta afectar la potestad del legislador para modificar la estructura del impuesto cedido.

Aquella protección no puede convertirse en una orden de congelamiento de la legislación, puesto que el legislador conserva la función de establecer las rentas fiscales y parafiscales según el numeral 12 del artículo 150 y la de autorizar y regular los tributos departamentales y municipales, mediante leyes a las cuales deben ajustarse las Asambleas y los Concejos según los numerales 4 de los artículos 300 y 313 respectivamente.

### **Consideraciones sobre la petición principal**

Por las razones anteriormente expuestas, el ICDT no comparte el cargo de existencia de vacíos legislativos, ni en la enumeración de los elementos integrantes del IVA, ni en el aspecto de procedimiento. Menos aún que el supuesto vacío constituya vicio de inconstitucionalidad de todos los artículos demandados.

### **Sobre la petición subsidiaria**

Esta petición se concreta a la acusación de inexequibilidad de los siguientes apartes destacados del artículo 54

Artículo 54:

.....

“En todos los casos, el IVA cedido a las entidades territoriales, quedará incorporado dentro de la tarifa del impuesto al consumo, o dentro de la tarifa de la participación, según el caso, y se liquidará como un único impuesto o participación, sobre la base gravable definida en el artículo anterior.

“El impuesto liquidado en ningún caso podrá ser afectado con impuestos descontables, salvo el correspondiente a los productores oficiales, que podrán descontar el componente el IVA de este impuesto, el IVA pagado en la producción de los bienes gravados.”

.....

El primer cargo se refiere a la “iniciativa” de la norma que incorporó el IVA en el Impuesto al Consumo, sobre el cual, el Instituto no puede pronunciarse por cuanto están de por medio aspectos probatorios que desconoce.

Por igual razón se abstiene de considerar el cargo relativo a la ausencia de *iniciativa gubernamental* al afirmar que dicha modalidad no nació de la propuesta del Gobierno, sino del Congreso y por lo cual también cuestiona los alcances de la competencia de las Comisiones Terceras de Cámara y Senado. Igualmente en cuanto a la regulación de los monopolios rentísticos, en los cuales afirma que se incurrió en un vicio en el trámite de la ley.

Ninguno de estos aspectos relacionados con el trámite parlamentario, pueden ser comentados por el ICDT, por cuanto están supeditados a lo que se pruebe en el informativo.

En cambio, proceden algunas consideraciones para abordar la acusación concreta del demandante contra el inciso cuarto del artículo 54.

De las consideraciones anteriores y de la circunstancia de ser ahora tasado el Impuesto al Consumo de licores por grados de alcohol, con una tarifa fija (ajustable) en pesos y considerar que un 35% de éste se entiende que corresponde al IVA, en reemplazo del que anteriormente se liquidaba, surgen varias consecuencias, a saber:

- En primer lugar, que se conserva el carácter de impuestos nacionales, en ambos gravámenes, el de Consumo de licores y el IVA.
- Que, en consecuencia, corresponde al legislador determinar su causación, cesión y la destinación de ésta.
- Que la Ley 788 respetó la cesión decretada en 1986 y la amplió en cuanto al nuevo IVA al Distrito Capital de Bogotá, a partir de 1° de enero de 2003
- Que la distribución no será sólo para los hospitales universitarios, sino 70% para salud y 30% para deporte.
- Que al disponer que ‘*en ningún caso*’, será afectado con impuestos descontables, le desvirtúa la condición de ser un verdadero impuesto al valor agregado, pero no lo torna inconstitucional

Así concebido el nuevo IVA sobre licores, carece de toda lógica dentro del mismo sistema o esquema establecer, por una parte, la prohibición de afectar el gravamen con los impuestos descontables pagados en la producción de los bienes gravados y simultáneamente, permitírsela a los “productores oficiales”.

Con relación a este tema el I.C.D.T se pronunció en concepto del 22 de mayo, proyectado por la Dra. Lucy Cruz de Quiñones y rendido al Magistrado Jaime Córdoba Triviño sobre el expediente **D-4611** (Actor: Vicente Amaya Mantilla) en el cual se concluyó que no se encuentra constitucionalmente razonable ni justificado el mencionado trato diferencial, con privilegio para los ‘productores oficiales’.

En esta ocasión el I.C.D.T reitera su opinión en el sentido de que dicho aparte de la Ley, vulnera los principios constitucionales de igualdad (art. 13), equidad (art. 363) y libre competencia (art. 333) por las razones expuestas en el citado concepto.

De los Honorables Magistrados, respetuosamente,

**(Fdo.) ALFREDO LEWIN FIGUEROA, Presidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en SENTENCIA **C-226 del 8 de marzo de 2004 (Boletín 1666, página 566)** por la cual la Corte Constitucional resolvió:

“PRIMERO. ESTARSE A LO RESUELTO en la sentencia C-1035 de 2003, mediante la cual se declaró «EXEQUIBLE el inciso cuarto del artículo 54 de la Ley 788 de 2002, en el entendido según el cual el descuento previsto en él se aplica exclusivamente en el caso de licores cuya producción esté monopolizada y sean producidos directamente por las empresas departamentales».

SEGUNDO. ESTARSE A LO RESUELTO en la sentencia C-1114 de 2003, mediante la cual se declararon «EXEQUIBLES los incisos 5° y 6° del artículo 54 de la Ley 788 de 2002».

TERCERO. Declarar EXEQUIBLE el tercer inciso del artículo 54 de la Ley 788 de 2002, por los cargos formulados en relación con el trámite legislativo.

CUARTO. Declarar EXEQUIBLE el cuarto inciso del artículo 54 de la Ley 788 de 2002, por los cargos formulados en relación con el trámite legislativo.

QUINTO. Declarar EXEQUIBLES el segundo inciso del artículo 49 y el artículo 51 de la Ley 788 de 2002, por los cargos.

SEXTO. Declarar EXEQUIBLES los artículos 49 a 54 de la Ley 788 de 2002, por cuanto no se violó el principio de legalidad tributaria.”



## Sección III

### NOVEDADES BIBLIOGRÁFICAS



## NOVEDADES BIBLIOGRÁFICAS

**Por: J. Fernando Álvarez  
Bibliotecario**

### 1. DERECHO TRIBUTARIO CLÁSICO.

Ficha: Albert Hensel (Traducción de: Leandro Stok y Francisco Cejas)  
"Derecho Tributario"  
(Primera edición de la traducción castellana -sobre la tercera edición de la obra original alemana-). Rosario (Argentina): Nova Tesis. 2004.  
446 p.  
ISBN: 987 1087 25 – x

Los profesores tucumanos Stok y Cejas han acometido la valiente tarea de hacer la traducción al castellano de esta obra cenital de Albert Hensel, que ha sido señalada como el punto de partida para el estudio del Derecho Tributario alemán y contemporáneo.

Hasta ahora, la famosa *Steuerrecht* (título original en 1924) era estudiada en América Latina sobre la traducción que hiciera del alemán al italiano el célebre Dino Jarach y que fuera editada por Giuffré en 1956, como parte de la Serie de Estudios del Instituto de las Finanzas que dirigió el no menos famoso Benvenuto Griziotti.

Los autores han trabajado a partir de la traducción italiana reseñada y, como lo explican en el prólogo a la nueva edición, destacan tres temas de ella, aún actuales y no exentos de polémica: *i)* la relación obligatoria del impuesto, como proposición intelectual que permite establecer que dicha relación es jurídica al punto de trascender del simple hecho económico y de las configuraciones de un simple ejercicio de poder de la administración y dentro de ella el caso de las fórmulas o cláusulas antielusivas (en lenguaje de Hensel: "hechos impositivos sustitutos"), mecanismos usados por el legislador tributario para anticiparse a las eventuales prácticas evasivas a las que son proclives los contribuyentes; *ii)* la capacidad legal tributaria, como una particularización de la capacidad legal o de ejercicio prevista en la ciencia jurídica para que un sujeto pueda ser sujeto activo de derechos y pasivo de obligaciones, y *iii)* el tema de la interpretación de la norma tributaria, para lo cual se prevé que el objeto esencial de las normas impositivas son las situaciones

económicas en las cuales se fundamenta para generar estas obligaciones.

Sin embargo, la obra henseliana es mucho más amplia e ilustrativa, que no se puede entender limitada a las anteriores cuestiones, por importantes y actuales que estas hoy parezcan. Debe recordarse que es herencia del autor alemán que comprendamos hoy, como él precursoramente lo entendió y divulgó en los albores del siglo XX ante la evidencia de la codificación de la Ordenanza Alemana de 1919 hecha por la mano no menos maestra de Enno Becker, que el Derecho Tributario, como objeto de estudio científico, se tiene que ocupar de tres temas centrales: el Derecho Tributario Constitucional, que determina el poder (y sus límites) del Estado para crear obligaciones legales cuyo objeto consiste en la prestación exigida al contribuyente denominada tributo; el Derecho Tributario Material, que se ocupa del estudio de la relación obligatoria que se deriva del ejercicio del poder de imposición y muy especialmente de la configuración de la obligación y del objeto de dicha prestación, así como las consecuencias administrativas y penales por su incumplimiento (delitos y contravenciones), y el Derecho Tributario Formal, que resuelve los problemas de las relaciones entre la administración pública tributaria y los obligados impositivos, trazando los procedimientos debidos para el cumplimiento de los diversos deberes y obligaciones, y la tutela jurídica de las causas de impuestos.

La traducción incluye además del prefacio del autor a la tercera edición, de 1933, la analítica introducción de Herbert Dorn, presidente de la Corte Fiscal de Casación del Reich en el lapso de las guerra mundiales, en donde se pondera y comentan los episodios de la legislación alemana de la época que propiciaron las agudas reflexiones del autor, y el prefacio a la traducción italiana realizada por Benvenuto Griziotti, que destaca la personalidad y el rigor científico de Hensel, en un momento posterior a su prematura muerte ocurrida en 1933, y en donde juiciosamente califica la obra del autor alemán como el gran aporte a la sistemática exposición científica bajo la forma de un verdadero tratado del Derecho Tributario.

No cabe duda del inmenso aporte que significa para los estudiosos latinoamericanos la traducción al castellano de esta magna obra, que como lo clásico, ha permanecido inmutable por cerca de ochenta años y, estamos seguros, por mucho tiempo más.



## 2. MONTESQUIEU Y EL TRIBUTO MODERNO.

Ficha: José Luis Pérez de Ayala  
"Montesquieu y el derecho tributario moderno"  
Primera edición. Madrid: Editorial Dykinson. 2001.  
155 p.  
ISBN: 84 8155 750 – 1

El destacado profesor español José Luis Pérez de Ayala nos comparte su discurso de ingreso en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. Se trata de un ensayo ius filosófico sobre el celebre Libro XIII del Espíritu de las Leyes del Barón Carlos de Secondat, que se refiere precisamente al tema tributario, en la búsqueda de ofrecer la "clave conceptual" que permita su análisis, extrapolándola en el tiempo, en relación con las construcciones legales y doctrinales contemporáneas sobre la institución del impuesto.

El autor, en nueve breves y precisos capítulos, comienza por recordar el fundamento ideológico de las ideas políticas de Montesquieu y dentro de ellas su pesamiento sobre el tributo y la hacienda pública, que queda resumido en el título del Libro XIII: "De las relaciones que existen entre la recaudación de los impuestos y la cuantía de los presupuestos con la libertad".

Crítica el autor que cuando los tributaristas nos referimos a los principios de la tributación nos remontemos a Adam Smith y no reparemos en el creador conceptual del moderno principio de reserva de ley, y no solo de este, sino de la primera distinción entre aquel y el principio de justicia.

En efecto, y así se destaca muy especialmente en la obra, Montesquieu siempre partió del supuesto fundamental de que los ciudadanos deben pagar los tributos sólo en cuanto deben (porque lo señala la ley) y en la medida de cuanto pueden (justicia), pero sin perder de vista los intereses y las finalidades colectivas o de carácter general (beneficiosas para la sociedad y los ciudadanos) que por medio de los tributos se financien. Esto permite indicar que buena parte de los argumentos de las tesis causalistas de los impuestos, provienen de este pensamiento original.

Pero un análisis de las fuentes filosóficas sobre el pilar del pensamiento tributario contemporáneo hace entrever que no se ha podido llevar a la práctica ciertos ideales, con lo cual las reflexiones de hace más de dos siglos de Montesquieu provocan hoy algunas "frustraciones". El autor destaca entre ellas la idea proveniente del idealismo y formalismo jurídico alemán de la "relación de poder" o de supremacía; el "sabor" privatista de la "relación jurídico tributaria" como exigencia dogmática y garantía de

la tridivisión de los poderes públicos; los impuestos autoliquidables y la administración tributaria como policía fiscal, y tal vez el más importante: la exclusiva apelación al método deductivo en la interpretación de la norma tributaria, por entenderse el “único compatible” con la seguridad jurídica y el carácter *ex lege* de la obligación tributaria.

Como puede apreciarse, un libro de análisis crítico muy adecuado y oportuno para el momento en vive nuestro país, una escueta invitación a la reflexión y a no perder el camino de las ideas fundamentales clásicas.

Y frente a esa evidencia, sirve de adecuado colofón la siguiente sentencia del olvidado Montesquieu tributarista: *“La libertad ha dado lugar a un exceso de impuestos, pero el defecto de esos impuestos excesivos es producir, a su vez, la servidumbre; y el efecto de la servidumbre, el producir la disminución de los tributos”*.

### 3. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA IMAGEN PERSONAL.

Ficha: José María Tovillas Morán  
“El tratamiento tributario del derecho de imagen”  
Primera edición. Madrid: Marcial Pons. 2001.  
227 p.  
ISBN: 84 7248 868 – 3

La propia imagen de las personas puede llegar a ser objeto de negocio y tráfico comercial, como ocurre en el caso de los actores, modelos, deportistas y otras celebridades. Normas constitucionales garantizan estos derechos en torno de la idea del honor y la intimidad. La ley tributaria, por su parte, grava por medio de diversos impuestos la explotación comercial derivada de este tipo de intangibles.

Las anteriores ideas son reunidas por el autor en la obra comentada, con el fin de analizar desde el punto de vista de la legislación española y algunos elementos de derecho comparado, cuál es el régimen tributario de las diversas modalidades de negocios que involucran la explotación comercial de la imagen, particularmente en el momento de la cesión del derecho de imagen para el uso publicitario; las prestaciones de servicio, y la remuneración de tales negocios jurídicos.

Un tema actual y polémico que pone sobre el tapete la cuestión si las normas impositivas vigentes son lo suficientemente idóneas para gravar este tipo de relaciones o si se requiere de normas especiales que respetando la naturaleza de los derechos sobre la propia imagen, efectúen una justa tasación y gravabilidad de los mismos.

#### 4. LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO.

Ficha: Elizabeth Whittingham García  
"Las pruebas en el proceso tributario"  
Primera edición. Bogotá: Editorial Temis. 2005.  
205 p.  
ISBN: 958 35 0514 – 5

Con una presentación crítica del Doctor Jaime Abella Zárate, la destacada catedrática y magistrada del Consejo de Estado Elizabeth Whittingham pone al alcance de los estudiosos y practicantes del derecho tributario colombiano un novedoso manual analítico del régimen probatorio vigente en el Estatuto Tributario nacional.

Quien se dedica a la práctica o aplicación de las normas sabe que no basta con tener reconocido el derecho, sino que se necesita probar adecuadamente los presupuestos fácticos previstos en las normas que lo reconocen. De ahí que el papel de la prueba sea fundamental, pues como lo dicen las propias normas de procedimiento, la determinación de los tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba idóneos señalados en la misma ley.

La autora divide la obra en tres partes: el marco constitucional y legal del régimen probatorio colombiano; el análisis particular de cada una de las pruebas previstas en el Estatuto Tributario y en el Código de Procedimiento Civil, y un suplemento con jurisprudencia selecta de la Sección Cuarta del Consejo de Estado sobre la materia, la cual es no solo transcrita sino comentada por la autora.

Una construcción muy adecuada, pues no puede ocultarse que en buena parte han sido decisiones judiciales las que han permitido aclarar y atemperar la aplicación de una serie de normas inspiradas en un desmedido afán de control a la evasión, que ha hecho en la práctica nugatoria la garantía constitucional de la buena fe mediante la introducción de un gran número de presunciones en franca contravía del principio de justicia y de libertad probatoria.

Como puede observarse, una obra de incalculable valor no solo académico sino práctico para los especialistas de la tributación.

### 5. LA CIBERADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Ficha: Alberto Angulo Cascán  
"La administración fiscal electrónica"  
Primera edición. Madrid: Marcial Pons. 2004.  
255 p.  
ISBN 84 9768 131 – 2

A partir de la visión de la legislación española actual, el autor hace un propuesta muy interesante para abordar el tema cada día más importante de la regulación jurídica de lo que podría llamarse el "e-government tributario".

Concepto este que se refiere al compromiso que tiene la administración pública, en este caso la impositiva, para poner a disposición de los ciudadanos las ventajas de las herramientas informáticas en el desarrollo de la gestión administrativa y en el cumplimiento de las obligaciones y deberes que estos tienen con las agencias públicas.

El autor realiza unos planteamientos muy interesantes, señalando en primer término como la realidad de la Internet y el comercio electrónico está siendo el motor para que la Administración impositiva adopte mecanismos de control a la evasión por el generalizado empleo de las redes telemáticas de información, obligándola a que ella misma se convierta en una usuaria más de las nuevas tecnologías, y al propio tiempo, orientándola a exigir de los contribuyentes como sus "clientes externos", el empleo de herramientas informáticas para el cumplimiento del más diverso campo de obligaciones y deberes formales, e incluso, de mecanismos de simplificación para efectuar inscripciones en los registros tributarios, notificar actuaciones administrativas y formular reclamaciones ante las autoridades fiscales, poniendo en evidencia que no es exagerado hablar de una verdadera "ciberadministración tributaria".

Se trata, por tanto, de temas que no resultan ajenos a nuestra realidad cotidiana, pues ya desde hace bastante tiempo somos testigos de la exigencia del cumplimiento de deberes tributarios mediante la utilización de herramientas electrónicas, como son suministrar información en medios magnéticos y presentar declaraciones electrónicas, para citar los más importantes. Pero también indicar que ante tales exigencias el ciudadano se ve abocado a una serie de formalidades, que en algunas ocasiones rebasan el sentido común e incluso nos colocan ante la eventualidad de la imposición de desmedidas sanciones por no informar, por ejemplo.

Como puede apreciarse, el tema va muy ligado a aspectos que en Colombia no nos resultan desconocidos. La adopción de la administración tributaria nacional del

Proyecto Muisca (sigla del “Modelo Único de Ingresos, Servicios y Control Automatizado” de la DIAN), precisamente apoyado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria –AEAT de España, y la reciente Ley 962 de 2005, bautizada como “Nueva Ley Antitrámites”, que aboga como uno de sus principales aspectos porque, de una parte, la administración pública en general adopte prontamente las nuevas tecnologías de la información para hacer más amable al ciudadano el cumplimiento de sus deberes con las autoridades públicas, y de la otra, que prevalezca la realidad sustancial frente a su apariencia formal.

Aspectos todos que nos permiten comprender que los fundamentos del e-government han arribado efectivamente al campo de las relaciones entre la Administración de Impuestos y los contribuyentes, constituyéndose en tema que se nos antoja prioritario de estudio, por su sensible influencia en la aplicación práctica de las leyes tributarias y su necesaria orientación dentro de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

#### **6. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA ENTRE PAÍSES.**

Ficha: Tulio Rosembuj  
“Intercambio internacional de información tributaria”  
Primera Edición. Barcelona: Edicions Universitat de Barcelona. 2004.  
118 p.  
ISBN 84 475 2777 – 8

El destacado profesor argentino de la Universidad de Barcelona nos presenta uno de sus más recientes trabajos académicos, relacionado con un tema del Derecho Tributario Internacional de nuestro tiempo: el intercambio de información tributaria entre administraciones, en procura de evitar la elusión y la evasión tributaria.

El ensayo se preocupa por señalar los aspectos trascendentes de cuál es la información que interesa a la administración tributaria para propósitos de control y además cuál es el fundamento legal, así como los derechos de los informados que están en juego.

Se destaca el análisis acerca de que este tipo de control mediante el intercambio de información no necesariamente surge de convenios bilaterales entre Estados, sino que en ocasiones se provoca de manera unilateral y también multilateral dentro del marco de acuerdos de integración regional. El profesor Rosembuj efectúa un análisis particular del caso abordado por el Tribunal de Justicia de la Comunidad

Europea en sentencia del 13 de abril de 2000, en el que estudió precisamente el caso del suministro espontáneo de información por parte de los países de la comunidad con la finalidad del control fiscal. La jurisprudencia europea nos recuerda que por efecto de la Directiva CE 799 de 1977, no es necesario que el Estado damnificado en su interés fiscal realice actos previos de comprobación o liquidación, pues los países de la Unión Europea tienen el deber de comunicar sin necesidad de demanda previa a cualquier otro país miembro las informaciones necesarias para la determinación correcta de sus impuestos.

En síntesis, el intercambio espontáneo de información se centra en el deber de comunicación entre los Estados cuando se perciben circunstancias jurídicas o fácticas que alientan la elusión o evasión fiscal en perjuicio del interés tributario de alguno de ellos.

Un tópico de análisis cuidadoso para nosotros, pues en nuestro medio hemos dado por cierto, frente a los más de diez años que tiene en espera la ratificación e incorporación a la legislación interna del Convenio de Cruce de Información Tributaria con Estados Unidos de América, y las sentencias de la Corte Constitucional sobre convenios administrativos de cruce de información (p. ej. Sentencia C-896 de 2003), que en Colombia no es posible que la administración tributaria reporte o solicite información a otros países u organismos internacionales para los procedimientos de fiscalización tributaria.

Y mucho más aún, cuando en tiempos recientes nuestro país ha adquirido compromisos a nivel comunitario y bilateral por efecto de la Decisión CAN 578 de 2004 y el Convenio de No Doble Imposición con el Reino de España de 2005, en los que se ha acordado contribuir con el cruce de información con las administraciones tributarias de otros países para el control fiscal y evitar la evasión de impuestos.

./.

## Sección IV

### ÍNDICES





## ÍNDICE

Pág.

### ÍNDICE TEMÁTICO DE ESTUDIOS

#### IMPLICANCIAS DE POLÍTICAS DE COMERCIO Y TRIBUTARIAS PARA LA INTEGRACIÓN REGIONAL EN LA REGIÓN ANDINA

**Doctor Peter D. Byrne** 3

I. Las Implicancias Tributarias Del Libre Comercio 3

a. General

b. Armonización 5

II. Convenios Tributarios 7

1. Establecimiento permanente/Actividades empresariales/Transporte 9

2. Servicios (dependientes e independientes) 10

3. Tasas de retención/ dividendos, intereses y regalías 11

4. Ganancias de Capital 13

5. Principios generales (evitar la doble tributación, procedimiento amistoso y la no discriminación) 13

6. La administración tributaria 14

III. Conexión entre Libre Comercio y los Convenios 15

a. Análisis: Armonización y Convenios Tributarios 16

b. Convenios Tributarios y Zonas Francas 17

IV. Otros Temas: Consolidación y Reorganizaciones 18

#### DÉFICIT FISCAL Y EQUILIBRIO MACROECONÓMICO

**Doctor Gabriel Rosas Vega** 21

Introducción 21

Campos de acción de la política macroeconómica 22

Incidencia de la política fiscal en el ciclo económico 23

En el marco de la apertura 24

Transparencia en las finanzas públicas: los ámbitos fiscal y cuasifiscal 25

Gasto Social: prioridades macroeconómicas y fiscal 27

La deuda: un mal necesario 29

<b>LA APLICACIÓN EN MÉXICO DE ARANCELES PREFERENCIALES BAJO EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE Doctores Adriana Ibarra Fernández, Edmundo Elías Fernández y Jaime González-Béndiksen.</b>	<b>31</b>
I. INTRODUCCIÓN	31
II. LAS DISPOSICIONES DEL TLCAN EN MATERIA ARANCELARIA	32
1. Acceso a Mercados	32
2. Reglas de Origen	33
3. Procedimientos Aduaneros	34
III. LOS ARANCELES EN LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL CO- MERCIO	34
IV. LOS ARANCELES EN LOS ACUERDOS COMERCIALES	36
V. LA REGULACIÓN DE LOS ARANCELES EN LA CONSTITU- CIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS	36
VI. LA IMPLEMENTACIÓN DE LOS ARANCELES PREFERENCIALES CONTENIDOS EN LOS TRATADOS DE LIBRE COMERCIO	40
VII. ASPECTOS RELATIVOS A OTROS TRIBUTOS	42
VIII. CONCLUSIÓN	45
<b>IMPACTOS TRIBUTARIOS Y ADUANEROS DEL TLC COLOMBIA - ESTADOS UNIDOS: CONSIDERACIONES JURÍDICAS Doctor Julio Roberto Piza Rodríguez</b>	<b>47</b>
I. Introducción.	47
II. Consideraciones preliminares.	49
III. Impactos Tributarios del TLC Colombia – Estados Unidos.	52
A. Acceso a Mercados.	54
B. Comercio Transfronterizo de Servicios.	56
C. Inversión Extranjera.	57
D. Armonización Tributaria y Tratados para Evitar la Doble Tributación.	60

IV. Impactos Aduaneros del TLC Colombia – Estados Unidos.	62
A. Normas sobre aplicabilidad de los regímenes aduaneros.	65
B. Normas para la transparencia y el control institucional de las operaciones.	67
V. Conclusiones.	68
VI. Bibliografía.	<b>70</b>

<b>EL PRINCIPIO “NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE” Y EL DERECHO TRIBUTARIO COMUNITARIO - LA ARMONIZACION TRIBUTARIA ANDINA *</b> <b>Doctor Mauricio Alfredo Plazas Vega</b>	<b>73</b>
---	-----------

<b>EL TRATO NACIONAL RESPECTO DE LOS TRIBUTOS INTERNOS EN LOS TRATADOS DE LIBRE COMERCIO - impuestos de equiparacion o igualacion -</b> <b>Doctor Gabriel Ibarra Pardo</b>	85
I. INTRODUCCIÓN: QUÉ ES EL PRINCIPIO DE TRATO NACIONAL	85
II. EL PRINCIPIO DEL TRATO NACIONAL EN LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES Y SU TRATAMIENTO EN EL TRIBUNAL ANDINO DE JUSTICIA	86
III. INTERPRETACIÓN DEL TRIBUNAL ANDINO DE JUSTICIA SOBRE LOS TRIBUTOS DE IGUALACIÓN O EQUIPARAMIENTO Y EL IVA IMPLÍCITO, SENTENCIA 79-AN-2000	90
IV. EL PRINCIPIO DE TRATO NACIONAL EN LA OMC Y SU RELACIÓN CON LOS TRIBUTOS DE IGUALACIÓN	93
V. CONCLUSIONES	97

## ÍNDICE DE LOS CONCEPTOS PARA LA CORTE CONSTITUCIONAL - 1° DE JULIO 2003 A 30 DE JUNIO DE 2004

<b>DERECHO CONSTITUCIONAL – Autonomía – Principios de igualdad, equidad y progresividad – Unidad de materia – IMPUESTO SOBRE LA RENTA – IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – PROCEDIMIENTO - IMPUESTOS TERRITORIALES</b>	
Exp.: 4585. Concepto ICDT del 3 de julio de 2003	101
Ponentes del concepto: Drs. Álvaro Leyva Zambrano, Enrique Manosalva Afanador y Carlos Mario Lafaurie Escorce	
Conc. Sentencia C-1114 del 25 de noviembre de 2003 (Bol. 1659, p.263)	160
<b>DERECHO CONSTITUCIONAL – Autonomía – Poder tributario originario y derivado – Principio de equidad</b>	
Exp.: 4624. Concepto ICDT del 3 de julio de 2003	162
Ponente del concepto: Dr. Gabriel Ibarra Pardo	
Salvamento de voto: Dr. Mauricio A. Plazas Vega y Habriel Ibarra Pardo	168
Conc. Sentencia C-1043 del 5 de noviembre de 2003 (Bol. 1651, p. 676)	172
<b>PROCEDIMIENTO VÍA GUBERNATIVA – Saldos a favor – Compensación y deducción – IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS</b>	
Exp.: 4660. Concepto ICDT del 3 de julio de 2003	172
Ponente del concepto: Dr. Alberto Múnera Cabas	
Salvamento de voto: Dra. Catalina Hoyos Jiménez	177
Conc. Sentencia C-1149 del 2 de diciembre de 2003 (Bol. 1662, p.402)	179
<b>IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – Juegos de suerte y azar – DERECHO CONSTITUCIONAL – Principio de legalidad</b>	
Exp.: 4651. Concepto ICDT del 9 de julio de 2003	180
Ponente del concepto: Dra. Cecilia Montero Rodríguez	
Conc. Sentencia C-1147 del 2 de diciembre de 2003 (Bol. 1658, p. 240)	187
<b>DERECHO CONSTITUCIONAL – Unidad de materia</b>	
Exp.: 4668. Concepto ICDT del 9 de julio de 2003	187
Ponente del concepto: Dra. Sofía Regueros de Ladrón de Guevara	
Conc. Sentencia C-878 del 30 de septiembre de 2003 (Bol. 1649, p. 618)	194
<b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Deducciones – Paraisos fiscales – RETENCIÓN EN LA FUENTE</b>	
Exp.: 4684. Concepto ICDT del 9 de julio de 2003	195
Ponente del concepto: Dr. Mauricio A. Plazas Vega	
Conc. Sentencia C-1005 del 28 de octubre de 2003 (Bol. 1650, p. 652)	197

<b>PROCEDIMIENTO VÍA GUBERNATIVA – Cobro coactivo – Notificación a deudores solidarios</b>	
Exp.: 4683. Concepto ICDDT del 30 de julio de 2003	197
Ponente del concepto: Dr. Juan Rafael Bravo Arteaga	
Salvamento de voto: Dra. María del Pilar Abella Mancera se adhirió	
Drs. Luz Clemencia Alfonso Hostios y Álvaro Leyva Zambrano	202
Conc. Sentencia C-1201 del 9 de diciembre de 2003 (Bol. 1663, p. 439)	205
<b>RETENCIÓN EN LA FUENTE – Régimen de cambios – Integración económica e internacionalización de las relaciones económicas</b>	
Exp.: 4751. Concepto ICDDT del 26 de agosto de 2003	206
Ponente del concepto: Dra. Luz Clemencia Alfonso Hostios	
Conc. Sentencia C-129 del 19 de febrero de 2004 (Bol. 1667, p. 607)	216
<b>IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – Juegos de suerte y azar</b>	
Exp.: 4690. Concepto ICDDT del 29 de agosto de 2003	216
Ponente del concepto: Dr. Juan I. Alfonso Bernal	
Aclaración de voto: Drs. Jesús Orlando Corredor Alejo y Luis Enrique Betancourt Builes	221
Conc. Sentencia C-072 del 3 de febrero de 2004 (Bol. 1667, p. 622)	222
<b>IMPUESTOS TERRITORIALES – Impuesto al consumo de licores – IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS</b>	
Exp.: 4720. Concepto ICDDT del 12 de septiembre de 2003	222
Ponente del concepto: Dr. Jaime Abella Zárate	
Conc. Sentencia C-226 del 8 de marzo de 2004 (Bol. 1666, p. 566)	229



## MESAS REDONDAS

1 de julio 2004 - 30 de junio 2005

**TEMA:** Análisis de la Decisión 578 de la Comunidad Andina para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal

**Moderador:** Dr. Adrián Fernando Rodríguez Piedrahita

**Fecha:** 10 de agosto de 2004

**TEMA:** Costos y deducciones frente a los conceptos de empresa y renta única

**Moderador:** Dr. Bernardo Carreño Varela

**Fecha:** 26 de agosto de 2004

**TEMA:** Aspectos tributarios del régimen de estabilidad jurídica

**Moderador:** Dr. Juan Pablo Godoy Fajardo

**Fecha:** 9 de septiembre de 2004

**TEMA:** Una inversión deducible: artículo 68 de la Ley 863 de 2003

**Moderador:** Dr. Carlos A. Ramírez Guerrero

**Fecha:** 30 de septiembre de 2004

**TEMA:** Comentarios al proyecto de reforma tributaria

**Moderador:** Dr. Alberto Carrasquilla Barrera, Ministro de Hacienda y Crédito Público y Dr. Juan Camilo Restrepo Salazar

**Fecha:** 4 de noviembre de 2004

**TEMA:** “Régimen Tributario Especial - Decretos 4400 de 2004 y 640 de 2005”

**Moderador:** Dra. Luz Clemencia Alfonso Hostios

**Fecha:** 14 de abril de 2005

**TEMA:** “El convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal celebrado entre Colombia y España”

**Moderador:** Dr. Alfredo Lewin Figueroa

**Fecha:** 2 de junio de 2005





**LISTA DE MIEMBROS  
DEL ICDT  
2005**



**MIEMBROS HONORARIOS  
INSTITUTO COLOMBIANO DE DEECHO TRIBUTARIO**

**Doctores**

ABELLA ZÁRATE JAIME  
ALFONSO BERNAL JUAN I.  
AMAYA MANTILLA VICENTE  
ÁNGEL DE LA TORRE ALFONSO  
ARANGO MEJÍA ÁLVARO (†)  
AYALA VELA HORACIO E.  
BECERRA BECERRA HÉCTOR JULIO  
BETANCOURT BUILES LUIS ENRIQUE  
BRAVO ARTEAGA JUAN RAFAEL  
BRAVO GONZÁLEZ JUAN DE DIOS  
CAHN-SPEYER WELLS PAUL  
CAMACHO RUEDA AURELIO (†)  
CARREÑO VARELA BERNARDO  
CASTILLO DÁVILA POLICARPO (†)  
CRUZ DE QUIÑONES LUCY  
ECHEVERRI GIRALDO ANTONIO J.  
FLÓREZ VELANDIA JULIO (†)  
GÓMEZ SJÖBERG LUIS MIGUEL  
GONZÁLEZ BENDIKSEN JAIME  
Profesor GONZÁLEZ GARCÍA EUSEBIO  
GUTIÉRREZ JIMÉNEZ ANTONIO (†)  
HUSSERL WALTER (†)  
LAVERDE TOSCANO EDUARDO (†)  
LEWIN FIGUEROA ALFREDO  
LEYVA ZAMBRANO ÁLVARO  
MARTÍNEZ MENÉNDEZ ALBERTO  
MÚNERA CABAS ALBERTO  
PACHÓN MOLINA ÁNGEL MARÍA (†)  
PLAZAS VEGA MAURICIO ALFREDO  
RAMÍREZ GUERRERO CARLOS ALFREDO  
RESTREPO SALAZAR JUAN CAMILO  
ROSAS VEGA GABRIEL  
Profesor VALDÉS COSTA RAMÓN (†)



**MIEMBROS DEL  
INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**

**MIEMBROS DE NÚMERO**

ABDALA TARUD NANCY E.	BOADA CHAPARRO MABEL EUGENIA
ABELLA MANCERA MARÍA DEL PILAR	BONILLA PÁEZ MARÍA ELENA
ABELLA RUÍZ JUAN MAURICIO	BRAVO ARTEAGA JUAN RAFAEL
ABELLA ZARATE JAIME	BRAVO GONZÁLEZ FRANCISCO
ACERO SALAZAR MARTIN RAUL	BRAVO GONZÁLEZ JUAN DE DIOS
ACOSTA VILLAVECES ARTURO	BRICEÑO DE VALENCIA MARTHA TERESA
AGUDELO REYES ALBA	CABALLERO AGUDELO DIANA LUCIA
ALFONSO BERNAL JUAN I.	CADENA SARMIENTO JUAN PABLO
ALFONSO HOSTIOS LUZ CLEMENCIA	CAHN-SPEYER WELLS PAUL
ALVARADO ORTIZ LUIS FERNANDO	CAICEDO MUÑOZ JORGE VICENTE
ALVAREZ POSADA JORGE	CALDAS CANO CONSUELO
ALVAREZ RODRÍGUEZ JULIO FERNANDO	CAMACHO MONTOYA ALVARO EDUARDO
ALZATE DE BURITICA LUZ STELLA	CAÑÓN BOHORQUEZ EDNA CAROLINA
AMAYA MANTILLA VICENTE	CARDENAS NAVAS DARIO
ANAYA VISBAL RICARDO JESÚS	CARREÑO VARELA BERNARDO
ANDRADE PERILLA MARIO JOSÉ	CARRERO BALDION LUIS ALFONSO
ANGEL DE LA TORRE ALFONSO	CASTAÑEDA DURAN JOSÉ ELBERT
ARENAS ANGEL RAFAEL	CASTAÑO MEJIA EDGAR
ARIAS GÓMEZ JESÚS MARÍA	CASTILLA MURILLO CARLOS ALBERTO
ARIAS PEREZ JOSÉ HÉCTOR	CASTRO ESCAMILLA HENRY
ARISTIZABAL MORA NATALIA	CAYCEDO TRIBIN CAMILO FRANCISCO
AYALA MANTILLA GERMAN	CHAPARRO PLAZAS CARLOS MIGUEL
BADILLO BRAY ARMANDO JOSÉ	CLAVIJO LEON WILLIAM
BADILLO MELGAREJO CAMILO ALBERTO	COLLANTE DE LAS SALAS RAMON JOSÉ
BALCAZAR MONZON GUSTAVO	CORREA PINZON HÉCTOR JAIME
BARATTO ABELLO LUIS GUILLERMO	CORREA RESTREPO JULIO ENRIQUE
BARCO VARGAS ALBERTO	CORREA SALAZAR JOSÉ MIGUEL
BARLIZA ZUBIRIA VICTOR	CORREDOR ALEJO JESÚS ORLANDO
BARRAZA AGUDELO FABIOLA	CORTÉS GUARIN CAMILO
BARRIENTOS RESTREPO ANA LUCIA	CORTÉS SEGURA FELIPE AUGUSTO
BECERRA BECERRA HÉCTOR JULIO	CRUZ DE QUIÑONES LUCY
BECERRA HERMIDA JUAN CARLOS	CRUZ MONTOYA FERNANDO
BECERRA PINZON LUZ CARMEN	CRUZ PEREZ JOSÉ ALONSO
BEJARANO RODRÍGUEZ JUAN CARLOS	CUBIDES PINTO BENJAMIN
BELALCAZAR GUERRERO ALEX YESID	CUBILLOS DEL RIO ILIANA
BERMUDEZ MUÑOZ CARLOS EDUARDO	CUBILLOS ZARATE JOSÉ RAFAEL
BERNAL BOTERO CARLOS ALBERTO	CUESTA ESGUERRA MAURICIO
BERNATE ARBELAEZ JOSÉ ALEJANDRO	DE FRANCISCO LLOREDA ERNESTO
BETANCOURT BUILES LUIS ENRIQUE	DE HART DE OCHOA PATRICIA

DE LA OSSA STEER ALFREDO ENRIQUE  
DE LUQUE ALFONSO FRANCISCO JOSÉ  
DEL CASTILLO MARÍA LUCIA  
DEL CASTILLO SOLANO ANTONIO JOSÉ  
DEL CHIARO GONZÁLEZ HÉCTOR EMILIO  
DELGADO DÍAZ-GRANADOS SERGIO  
DÍAZ DÍAZ CRISTINA  
DÍAZ PALACIOS ALVARO ANDRES  
DÍAZ SILVA NARCISO LEON  
DUARTE CANCINO ALFONSO  
DUARTE MARIN CAMILO  
DUARTE MENDEZ REY ABDALA  
DUEÑAS GUSTAVO  
DUQUE ARBELAEZ HÉCTOR JAIME  
DURAN CAMACHO MARLENE BEATRIZ  
ECHEVERRI GIRALDO ANTONIO JOSE  
ECHEVERRY DE PEREZ GUIOMAR  
ESCOBAR HOYOS LUIS HUMBERTO  
ESCOBAR MARTÍNEZ ROSSANA  
ESGUERRA DÍAZ JUAN PABLO  
ESPINOSA MEOLA RODOLFO JOSÉ  
ESPINOSA PEREZ CARLOS ANTONIO  
FERNANDEZ VANEGAS LUZ MARINA  
FIGUEROA ALONSO CARLOS ALFONSO  
FIGUEROA SIERRA AUGUSTO  
FLÓREZ GONZÁLEZ JULIO  
FLÓREZ PACHÓN JOSÉ HERNAN  
FLÓREZ PACHÓN JULIO ERNESTO  
FORERO MEDINA ANDRES  
FORERO MENDOZA GUILLERMO  
FRANCO MEJIA JUAN GUILLERMO  
FRANCO MURGUEITIO LUIS HERNANDO  
GALINDO ARIAS HUGO  
GARCÍA HERREROS-MANTILLA JORGE  
GARZON RIVERA SAUL  
GIRÓN MEDINA JAIME ANDRES  
GLORIA DE VIVO JUAN CARLOS  
GODOY FAJARDO JUAN PABLO  
GÓMEZ DÍAZ JAIR DARIO  
GÓMEZ GARZON CARMEN  
GÓMEZ SJOBERG LUIS MIGUEL

GÓMEZ TELLEZ GUILLERMO  
GONZÁLEZ HADAD OSCAR ANTONIO  
GONZÁLEZ BENDIKSEN JAIME  
GONZÁLEZ CAÑON MANUEL ARMANDO  
GONZÁLEZ DE CUELLAR CECILIA  
GONZÁLEZ DE GUEVARA MARY  
GONZÁLEZ GARCÍA EUSEBIO  
GONZÁLEZ GÓMEZ JAIRO  
GONZÁLEZ M. CARLOS HUMBERTO  
GONZÁLEZ PARADA HERNAN ALBERTO  
GONZÁLEZ USUGA LUIS FERNANDO  
GONZÁLEZ VALENCIA JAVIER  
GONZÁLEZ ZUÑIGA BERTHA LUCIA  
GRAZIO LIZARAZO MARTHA LUCIA  
GUARIN PULECIO JOHN  
GUEVAR EDWIN  
GUTIÉRREZ CASAS LEJANDRO  
GUTIÉRREZ ARGUELLO MYRIAM STELLA  
GUTIÉRREZ HERRÁN OSCAR FABIAN  
GUZMÁN CASTAÑEDA RAMIRO  
GUZMÁN ORTIZ LUIS FERNANDO  
HERMIDA GARCÍA PATRICIA  
HERRAN OCAMPO CATALINA  
HIGUITA NARANJO JAIRO ALBERTO  
HOLGUIN BEPLAT JORGE ERNESTO  
HOSTIOS DE ALFONSO VIRGINIA  
HOYOS DE ORDOÑEZ OLGA ESPERANZA  
HOYOS JIMÉNEZ CATALINA  
HOYOS LEMUS FELIX FRANCISCO  
HUERTAS BACCA GUILLERMO  
IBÁÑEZ MORENO ROLANDO  
IBARRA PARDO GABRIEL  
IDROVO CUBIDES JUAN MANUEL  
IMITOLA REDONDO CONSUELO ISABEL  
JARAMILLO DÍAZ JUAN CARLOS  
JIMÉNEZ MEJIA JULIAN  
LAFaurie ESCORCE CARLOS MARIO  
LAMPREA OKAMEL NACIRA AKEBER  
LEON QUINTERO JUAN MANUEL  
LEWIN FIGUEROA ALFREDO  
LEYVA MUÑOZ ALVARO ENRIQUE

LEYVA ZAMBRANO ALVARO  
LLANES ARENAS ALIX ADRIANA  
LONDOÑO GUTIÉRREZ FABIO  
LONDOÑO LONDOÑO ADRIANA ISABEL  
LONGAS LONDOÑO HUMBERTO  
LOPEZ GÓMEZ ERNESTO  
LOPEZ VALENCIA TADEO  
LOZANO LOZANO NAYIVI  
MACIAS ORDOÑEZ ALVARO  
MALABET JULIAO SILVANA MARÍA  
MANCERO BUCHELLI GABRIELA  
MANOSALVA AFANADOR ENRIQUE  
MARTÍNEZ GARCÍA LUIS CARLOS  
MARTÍNEZ MENENDEZ ALBERTO  
MARTÍNEZ ROA ALVARO JOSÉ  
MAYA PATIÑO DORA CECILIA  
MAYORGAARANGO HÉCTOR MAURICIO  
MEDINA ARROYO FERNANDO  
MEJIA MESA LUIS FERNANDO  
MENDOZA DE TOVAR MYRIAM  
MENDOZA RAMÍREZ ALVARO  
MESA GÓMEZ MARÍA CLEMENCIA  
MOLINA GRAU FERNANDO  
MONTERO RODRÍGUEZ CECILIA  
MONTES DÍAZ JAIRO  
MORALES ARIAS LUIS GUILLERMO  
MORALES HERNÁNDEZ INES ELENA  
MORANTE BEDOYA GUSTAVO ADOLFO  
MORENO JARAMILLO ALFONSO  
MOSQUERA VALDERRA MAIRMA J.  
MOYANO REINACARLOS FELIPE  
MUNERA CABAS ALBERTO DANIEL  
MUÑOZ PEÑALOZA JACQUELINE MARÍA  
MUÑOZ SAMBONI CAMPO ELIAS  
NARANJO RODAS HENRY  
NARVAEZ GÓMEZ NIDIA PATRICIA  
NARVAEZ HERNÁNDEZ CARLOS A.  
NAUFFAL CORREA ANALIDA  
NEIRA MEJIA LUIS CARLOS  
NIETO OLIVAR GERMAN EDUARDO  
NUÑEZ AFRICANO FERNANDO

OBANDO MARQUEZ JOSÉ MARÍA  
OBREGÓN MANUEL DE JESÚS  
OCAMPO HERRAN JULIANA  
OROZCO DE TRIANA ALBA LUCIA  
OSMAN GÓMEZ PEDRO PABLO  
OSPINA MESA MARTHA YOLANDA  
OUNDJIAN BARROS ALEKSAN  
PABA HEILBRON JOSÉ ALBERTO  
PADILLAMORENO HERNANDO ENRIQUE  
PÁEZ GALLO MARTHA CECILIA  
PÁEZ MURILLO ALEJANDRO  
PALACIOS MEJIA HUGO  
PANIAGUA LOZANO JORGE E.  
PARDO ARDILA GUSTAVO ALBERTO  
PARDO CARRERO GERMAN ALFONSO  
PAREDES MONTEALEGRE VICTOR HUGO  
PARRA GÓMEZ ALVARO  
PARRA GÓMEZ MARÍA MARGARITA  
PARRA RAMÍREZ ANDRES FELIPE  
PEDROZA GARCES ROMEO  
PERDOMO SERRATO JUDITH  
PEREZ PEÑUELA SERGIO IVAN  
PERILLA LOZANO PUBLIO  
PIÑEROS PERDOMO MAURICIO  
PINILLOS ROCHA OLGA MERCEDES  
PIZA RODRÍGUEZ JULIO ROBERTO  
PLAZAS VEGA MAURICIO ALFREDO  
POSADA GARCÍA-PEÑA MARIO  
PRECIADO HOYOS AMPARO ELISA  
PRIETO URIBE FRANCISCO JOSÉ  
PUERTA GÓMEZ LUIS HUMBERTO  
PULIDO PINTO PEDRO SILVIO  
QUIÑONES CRUZ NATALIA  
RAMÍREZ BAQUERO CAMILO ERNESTO  
RAMÍREZ CARDONA OSCAR HUMBERTO  
RAMÍREZ CASTAÑO DAVID RICARDO  
RAMÍREZ DUARTE CLARA INES  
RAMÍREZ GUERRERO CARLOS  
RAMÍREZ RUÍZ LAURA CECILIA  
RAMÍREZ STERNBERG MARCELA  
RAMOS ROMERO JORGE ROBERTO

REGUEROS DE LADRON DE G. SOFIA  
RESTREPO CAÑAVERA MARÍA CAROLINA  
RESTREPO CRUZ RUBBY  
RESTREPO SALAZAR JUAN CAMILO  
REY CASTILLO MARTIN EMILIO  
REYES LEAL GERMAN  
REYES ORTIZ FRANCISCO FERNANDO  
REYES RODRÍGUEZ MONICA  
RIASCOS SUAREZ JOSÉ BENJAMIN  
RINTHA MARTÍNEZ SALUSTIANO  
RIOS RESTREPO MARÍA PATRICIA  
ROBLEDO CLAVIJO FERNANDO  
RODRÍGUEZ DÍAZ DORA  
RODRÍGUEZ GONZÁLEZ JUAN PAULO  
RODRÍGUEZ GUERRERO YOLANDA  
RODRÍGUEZ PIEDRAHITA ADRIAN F.  
ROJAS DUQUE LUIS GONZALO  
ROMERO MOLINA CESAR AUGUSTO  
ROMERO TARAZONA JOSÉ ANDRES  
ROSAS VEGA GABRIEL  
ROZO GUTIÉRREZ CAROLINA  
RUBIANO PADILLA HERNANDO  
RUEDA AMOROCHO HERNANDO  
RUÍZ HURTADO JUAN GUILLERMO  
SABOGAL GUEVARA RICARDO ANDRES  
SAFFON ARANGO GILBERTO  
SALAS SÁNCHEZ MARGARITA DIANA  
SALAZAR MORENO LIDA BEATRIZ  
SALAZAR TORRES JUAN CARLOS  
SALCEDO YOUNES RUTH YAMILE  
SALINAS SOSSA JOSÉ BELARMINO  
SANABRIA GÓMEZ CARMEN  
SÁNCHEZ CASTRO MANUEL HERNANDO  
SÁNCHEZ ESTRADA MARÍA EUGENIA  
SANIN BERNAL IGNACIO  
SARMIENTO PEREZ PEDRO ENRIQUE  
SARMIENTO ROMERO TULIO EDUARDO  
SERNA ANGEL BEATRIZ  
SERRANO QUINTERO GUSTAVO ADOLFO  
SIERRA MEJIA HERNANDO ENRIQUE  
SUÁREZ GARCÍA JOSÉ PRIMITIVO

SUAREZ PELAYO ALEXANDRA VIRGINIA  
TAMAYO ARANGO GUSTAVO ALBERTO  
TORO HOYOS JAIME IVAN  
TORRES DÍAZ CATALINA  
TORRES LOZANO MARÍA CONSUELO  
TORRES RODRÍGUEZ FLOR MARÍA  
TORRES ROMERO URIAS  
TORRES VÁSQUEZ VICENTE JAVIER  
TRIANA SOTO JUAN PABLO  
TRIBIN JASSIR JORGE FRANCISCO  
TRUJILLO CAICEDO JAIME  
URRUTIA MONTOYA FRANCISCO  
VALENCIA MARQUEZ JUAN CARLOS  
VARGAS CIFUENTES CLAUDIA CONSUELO  
VARGAS CIFUENTES JAIME ALBERTO  
VARGAS NIVIA IVAN FERNANDO  
VARGAS PUCHE ALICIA ESTHER  
VÁSQUEZ COLON HUGO NICOLAS  
VÁSQUEZ SOTO NURY  
VELANDIA MARIÑO ROSA ELVIRA  
VELASQUEZ LOPEZ RODRIGO  
VELEZ PENAGOS MARÍA MERCEDES  
VELEZ RICO RUBEN DARIO  
VERA JAIMES ALVARO ENRIQUE  
VIDALES CAMACHO SERGIO ANTONIO  
VILLA ACOSTA GERMAN  
VIVEROS RUBIANO SERGIO  
WILLS CERVANTES EMILIO  
YOUNES DE SALCEDO RUTH  
ZAPATA TORRES RAFAEL MARIO  
ZARAMA MARTÍNEZ CAMILO FRANCISCO  
ZULUAGA DE ZAMUDIO FABIOLA



## MIEMBROS ADHERENTES

AGRAY CORTÉS RAQUEL BEATRIZ  
AGUILAR CASAS WILSON ALBERTO  
ALARCON MONTOYA IVAN  
ALBORNOZ SERRANO ISABEL CRISTINA  
ALFONSO CORTÉS FABIO ELKIN  
ALMANZA ROJAS HÉCTOR HENRY  
ALONSO RAMÍREZ OLGA LUCIA  
ALVAREZ BARAHONA LUIS FERNANDO  
AMARILES BOTERO CARLOS HERNAN  
AMEZQUITA PIART JUAN JOSÉ  
APONTE RODRÍGUEZ PEREGRINO  
ARANGO DE MOLINA MATILDE  
ARANGO FRANCO OVIDIO  
ARANGO NIETO JUAN CARLOS  
ARANGO ORREGO LUIS CARLOS  
ARANGO VELEZ JOSÉ  
ARENAS JOYA GUILLERMO  
AREVALO ALVARO HERNANDO  
AREVALO BUITRAGO ISIDORO  
AREVALO BUITRAGO TULIO DELFIN  
ARGUELLO BERNAL MANUEL A.  
ARISTIZABAL MURCIA MARIO  
ARIZA HERNÁNDEZ MELIDA  
ARJONA REYES OSCAR EDUARDO  
ASCENCIO JIMÉNEZ JUAN PABLO  
AVALO BUSTAMANTE CARLOS MARIO  
AVELLANEDA ESPITIA EDGAR FERNANDO  
AVILA ESPITIA CARLOS JULIO  
AYALA GARCÍA JESÚS ANTONIO  
AYALA VELA HORACIO  
BARRERA CEDEÑO SANDRA IBETTE  
BARRERA PRIETO ROCIO  
BAUTISTA SUAREZ JOSÉ ISRAEL  
BECERRA ANGEL WILLIAM  
BEDOYA GIRALDO CESAR  
BELTRÁN ARIAS GLADYS IRENE  
BELTRÁN CALVO EDILBERTO  
BELTRÁN CARDONA ALVARO FERNANDO  
BELTRÁN HERRERA MIRYAM  
BENAVIDES CASTRO DAVID  
BENAVIDES TEQUIA GERBER  
BERNAL ALFONSO GUSTAVO  
BERNAL GONZÁLEZ JOSÉ MANUEL  
BERRIO GRACIA GUILLERMO LEON  
BLANCO CAMACHO LUIS EDUARDO  
BLANCO ORTEGON GILMA PATRICIA  
BOGOTA GALARZA BLANCA LYDA  
BOHORQUEZ DE CAÑON LEONOR  
BOHORQUEZ MENDOZA TITO HUMBERTO  
BORRERO SILVA JORGE  
BUENO REYES CECILIA  
BUILES YEPES HERNANDO  
BUITRAGO ESGUERRA JOSÉ  
BUSTOS OSPINA EDITH  
CAICEDO ANCINES LUIS ALFREDO  
CAICEDO GAVIRIA MARÍA CLEMENCIA  
CALAMBAS CHARRY ANGELICA MARÍA  
CALAMBAS CHARRY JAVIER ENRIQUE  
CALERO ARCILA ADELA MARÍA  
CAMACHO GUZMÁN SANDRA PATRICIA  
CAMARGO SERRANO CESAR A.  
CANDAMIL CALLE JHON OMAR  
CANTOR CARDENAS ROSELLI  
CARDENAS ORTIZ RUBEN DARIO  
CARDONA ARIAS FIDEL  
CARO ROMERO CARLOS  
CARREÑO BETANCOURT DIEGO ANDRES  
CARRERO MONTAÑEZ NICOLAS  
CARRILLO NIÑO TEOFILLO  
CARRILLO ROZO FLAMINIO  
CARRIZOSA SERRANO JORGE  
CASANOVA MUÑOZ JAIRO HENRY  
CASAS MARTÍNEZ DIEGO ENRIQUE  
CASAZZA PODENZANA GINO MARIO  
CASTAÑEDA GONZÁLEZ LUZ MERY  
CASTAÑO CALDERON MARÍA BELSY  
CASTAÑO TORO GLORIA STELLA  
CASTELLANOS CASTELLANOS GABRIEL  
CASTELLANOS GUTIÉRREZ JUAN C.  
CASTILLO SAAVEDRA CLARA INES  
CASTILLO SUAREZ RAUL

CASTRILLON ORDOÑEZ SANDRA LILIANA  
CASTRO CATAÑO CONSTANTINO  
CASTRO ISAZA EDGAR ALBERTO  
CASTRO RAMÍREZ LUIS FERNANDO  
CASTRO VACA RENE MAURICIO  
CEDIEL SÁNCHEZ GUILLERMO  
CERON GÓMEZ JOSÉ PLINIO  
CHAVARRO MEDINA DORIS  
CHAVEZ AYALA ELMER HOWARD  
CHICA RAMÍREZ JUAN GUILLERMO  
CORCHO CASTRO CARLOS ALBERTO  
CORCHO ESPINOSA VICTOR ERNESTO  
CORREA MONTOYA ENRIQUE  
CORREA PALACIO GLORIA ZADY  
CORTÉS BONILLA JOAQUIN DAVID  
CRUZ CASTAÑEDA CARLOS ALEISE  
CRUZ SILVA JULIO CESAR  
CUADROS VALVERDE JESÚS MARÍA  
CUCA ORTIZ MARIO  
CUELLAR FRANCIA ELENA  
DE LA CUADRA BECHARA ENRIQUE  
DE LA ROSA SALAZAR LUIS CARLOS  
DELGADO MOLANO LUIS ERNESTO  
DÍAZ DÍAZ CAMPO ELIAS  
DÍAZ HERNÁNDEZ MAURICIO  
DÍAZ MENDEZ MARÍA HELENA  
DÍAZ TALERO LEONARDO  
DUQUE MENESES HUMBERTO  
DUQUE SALAZAR JORGE HUMBERTO  
ESCOBAR BUILES INES MIRIAM  
ESCOBAR CUERVO GERMAN  
ESCOBAR HERRERA JANETH PATRICIA  
ESCOBAR HOYOS NOHORA  
ESPINEL PEÑA GUILLERMO EDUARDO  
ESPINOSA VINASCO GONZALO ARNULFO  
FAJARDO CIFUENTES REINALDO  
FEGED QUIJANO CAMILO  
FERNANDEZ LOPEZ ADRIANA  
FERNANDEZ ORTIZ MARTHA CECILIA  
FERNANDEZ VELEZ GABRIEL ENRIQUE

FERRER CORREA MERY LUZ  
FIGUEROA BETANCOURT LUZ MARINA  
FIGUEROA CORREAL ALBA YANURY  
FLECHAS ESPINOSA HÉCTOR JAIME  
FLÓREZ BLAIR ANTONIO JOSÉ  
FORERO BURGOS OLGA  
FORIGUA SILVA DORA LINDA  
FOSCHI LARIOS CARLOS JULIO  
FRANCO PRIETO DIEGO FERNANDO  
GAITAN JIMÉNEZ JOSÉ DANIEL  
GALARZA SANDOVAL MARLEN  
GALEANO CHAVEZ ALEXANDRA  
GALINDO BERROCAL JOSÉ FERNANDO  
GAMA BELTRÁN ALVARO HERNANDO  
GAMARRA ARENAS FABIO ENRIQUE  
GARCES GUERRERO CARLOS ENRIQUE  
GARCÍA BECERRA YANETH PATRICIA  
GARCÍA BUITRAGO MARIO  
GARCÍA CASTRILLON JOSÉ GILBERTO  
GARCÍA DURAN EDGAR  
GARCÍA GRAJALES JOSÉ FERNANDO  
GARCÍA MENDEZ JOSÉ HERNANDO  
GARCÍA ORDUÑA ARTURO GERMAN  
GARCÍA PEDRAZA RODOLFO  
GARCÍA RICO ESMERALDA  
GARCÍA SALAZAR GERMÁN  
GIL ESTRADA MARIO ERNESTO  
GIL HENAO GUSTAVO ADOLFO  
GÓMEZ ANGEL LUZ MARINA  
GÓMEZ CAMPO JOSÉ FRANCISCO  
GÓMEZ DE GIL FRANCE  
GÓMEZ ESPINOSA LUIS ALFONSO  
GÓMEZ GARCÍA IVAN  
GÓMEZ MEJIA GLORIA INES  
GÓMEZ ROBAYO LAUREANO  
GÓMEZ SALAZAR BUENAVENTURA  
GONZÁLEZ JOSÉ ANTONIO  
GONZÁLEZ ARIZA LUIS CARLOS  
GONZÁLEZ ARTEAGA FERNANDO A.  
GONZÁLEZ CHAPARRO HENRY

GONZÁLEZ COTRINO VICTOR MIGUEL  
GONZÁLEZ ENRIQUEZ ALBA NATALIA  
GONZÁLEZ GARCÍA JOSÉ MANUEL  
GONZÁLEZ GONZÁLEZ ERIC ANTONIO  
GONZÁLEZ GUTIÉRREZ ANA LUCIA  
GONZÁLEZ PADILLA ALBERTO ENRIQUE  
GONZÁLEZ SÁNCHEZ ZULEIMA  
GRASS SUAREZ YENNY CRISTINA  
GRIMALDOS FRANCO DIEGO FERNANDO  
GUAIDIA PEDRO PABLO  
GUARIN ALVARADO JOSÉ ERNEY  
GUAVITA HORTUA HENRY  
GUERRERO EDUARDO  
GUERRERO RIVERA LUIS GENARO  
GUERRERO VILLAGRAN JULIO ALBERTO  
GUEVARA TORRES JOSÉ MANUEL  
GUTIÉRREZ AVILA MERCEDES  
GUTIÉRREZ HERNÁNDEZ MIGUEL ANGEL  
GUTIÉRREZ RIAÑO OSCAR ALFONSO  
GUTIÉRREZ RINCON OLGA LUCIA  
GUZMÁN CASTAÑEDA YENNY  
GUZMÁN GONZÁLEZ JOAQUIN PABLO  
HENA O BERNAL GUSTAVO  
HERNÁNDEZ ESTRADA RODRIGO  
HERNÁNDEZ FLÓREZ CESAR IGNACIO  
HERNÁNDEZ RIOS GABRIEL  
HERNÁNDEZ SEGOVIA EMILIO  
HERRAN FERNANDEZ DE CASTRO ROSA H.  
HERRERA GIRALDO JOSÉ FERMIN  
HINCAPIE DAZA SANTIAGO  
HOYOS CUERVO OSCAR JAIME  
HOYOS SAAVEDRA JESÚS EDILBERTO  
HOYOS SALAZAR JORGE  
HUERTAS BACCA SAMUEL ORLANDO  
HURTADO QUICENO FERNANDO  
IDARRAGA LENISESTELLA  
IGLESIAS SOJO HÉCTOR DANIEL  
ILLIDGE ARRIETA DAVID  
JAIMES JAIMES CARLOS EDUARDO  
JARAMILLO ARIAS DIEGO

JARAMILLO DE BECERRA LUZ MARÍA  
JIMÉNEZ GÓMEZ LIBIA OLIVA  
JIMÉNEZ GONZÁLEZ MARÍA VICTORIA  
JIMÉNEZ JAIMES NESTOR ALBERTO  
JIMÉNEZ LOZANO BERNARDO  
JIMÉNEZ POSADA HERNANDO  
JORDAN MEJIA GUSTAVO  
KLING GÓMEZ HANS STEFAN  
LAGOS PACANCHIQUE JULIO VICENTE  
LANCHEROS AYALA JAIME JOSÉ  
LEON BAUTISTA ELSA  
LEON FRANCO GUILLERMO  
LEON GÓMEZ JAIME  
LOPEZ CAMPO ALFREDO  
LOPEZ HAZ ANTONIO  
LOPEZ MUÑOZ HUMBERTO  
LOPEZ OROZCO MARÍA CONSUELO  
LOPEZ OSPINA ANGELA MARÍA  
LOPEZ VEGA LUIS ENRIQUE  
LOZANO BARBOSA DENISE  
LOZANO PLATA JORGE ENRIQUE  
LOZANO RIVEROS LUZ MARINA  
LUQUE TORRES MEDARDO  
MAJBUB MATTA SALOMON  
MANRIQUE MORA EDILBERTO  
MANTILLA NEISSA PATRICIA  
MARIN GALLEGU LUZ AMPARO  
MARTIN RODRÍGUEZ MARITZA DEL PILAR  
MARTÍNEZ ANGARITA JORGE PAULO  
MARTÍNEZ CLAROS DAVID LEON  
MARTÍNEZ GRANADOS JHONNY A.  
MARTÍNEZ MARTÍNEZ RAFAEL ANTONIO  
MARTÍNEZ MENDOZA JOSÉ VICENTE  
MARTÍNEZ NOCERA JUAN PABLO  
MARTÍNEZ QUINTERO CESAR AGUSTO  
MARTÍNEZ SÁNCHEZ ZENEYDA  
MAYA PATIÑO GABRIEL  
MAYA PATIÑO GLORIA INES  
MAYORGA CASTRO ERNESTO  
MAYORGA RODRÍGUEZ JAIME ALBERTO

MEDINA ORJUELA JOSÉ VICENTE  
MEDINA SANABRIA RICHARD  
MENDEZ TRIANA JORGE IVAN  
MENDOZA PEDRAZA GLORIA REGINA  
MESA DUARTE YOLANDA  
MEZA MAFLA SANTIAGO  
MOLINA CUEVAS MARITZA  
MONCALEANO OLIVERIO  
MONRAS MUÑOZ RAMON ENRIQUE  
MONSALVE ALZATE GUILLERMO  
MONSALVE CESPEDES BERNARDO  
MONSALVE TEJADA RODRIGO  
MONTES MARIN JOSÉ ROBERTO  
MONTTOYA GUTIÉRREZ JUAN RICARDO  
MORA CASTAÑEDA RICARDO  
MORA SANJUAN WILSON  
MORALES FALLA ENRIQUE  
MORALES MONTES LUIS ALFONSO  
MORALES RIVERA OSCAR DARIO  
MORENO GONZÁLEZ JOSÉ LUIS  
MORENO GONZÁLEZ JUAN GUILLERMO  
MORENO MONTERO JAIME  
MORENO NAVARRETE MARTHA ROCIO  
MORENO RAMÍREZ ANDRES  
MORENO RAMÍREZ JORGE  
MORENO SUAREZ JOSÉ EDUARDO  
MOSQUERA MONDRAGON LUIS CARLOS  
MUÑOZ ALONSO OSCAR AUGUSTO  
MURCIA FAJARDO HUGO HERNANDO  
NARANJO BECERRA MARÍA SENIT  
NARANJO GIRALDO LEONOR  
NAVARRETE CORTÉS LUZ MERY  
NÉGRETE ARIAS WILSON  
NISIMBLAT VACCA ADRIANA  
NOGUERA MENESES BERNARDO EFRAIN  
OLARTE MORA CARLOS JULIO  
ORDOÑEZ ESCALANTE JOSÉ TOBIAS  
OROZCO VERGARA EDILBERTO  
ORTIZ ARIAS WILSON GERARDO  
ORTIZ RENGIFO PATRICIA

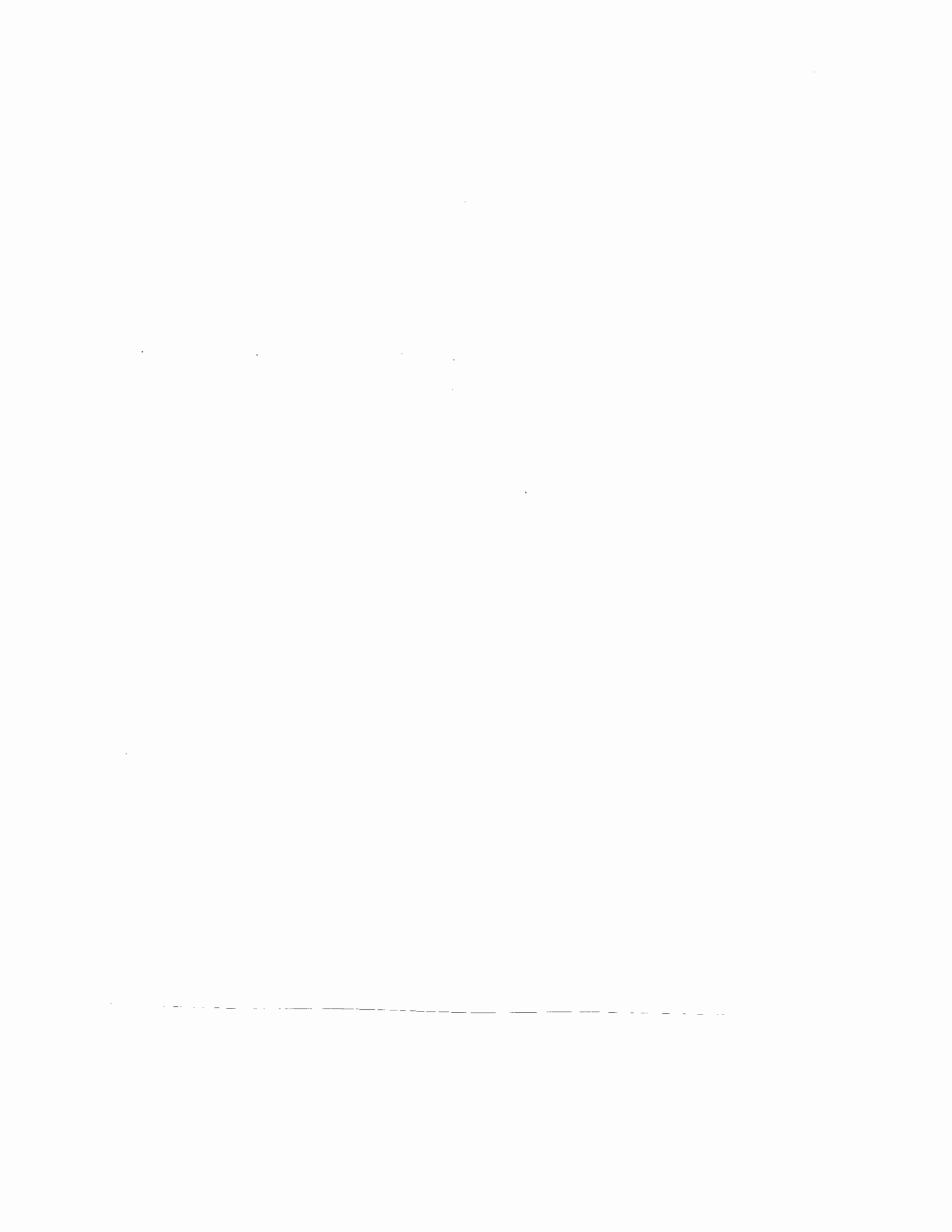
ORTIZ ROA ADRIANA  
ORTIZ SÁNCHEZ ADONAI ANTONIO  
ORTIZ VANEGAS JAIME OSWALDO  
OSORIO GIRALDO ORLANDO  
OSORIO RODRÍGUEZ MARÍA MERCEDES  
OSORIO VESGA SONIA ESTHER  
OSPINA RONDON LIBARDO  
OTERO DE DUQUE LUZ MARINA  
PABON ROBINSON JORGE VIANEY  
PACANCHIQUE FARIAS CARLOS A.  
PÁEZ ALBARRAN JUSTO ELISEO  
PALACIOS BAZZANI RICARDO  
PARDO ROJAS NELSON GERMAN  
PARDO SARMIENTO ALFONSO  
PARRA ARTEAGA RAUL  
PARRA HERRERA DARIO  
PARRA PARRA NANCY  
PARRA PELAEZ JOHN MARIO  
PAVA MOJICA JAIME  
PEÑA GAVIRIA RODRIGO  
PEÑA RAIAN LUIS HERNANDO  
PENAGOS NEUTA CESAR AUGUSTO  
PEÑALOSA PALOMINO JOSÉ ALBERTO  
PEÑARANDA NARVAEZ GREGORIO A.  
PERDOMO MOSQUERA JORGE  
PEREZ AVILA MARTHA LILIANA  
PEREZ FRANCO MAGDAY  
PEREZ GUTIÉRREZ JOSÉ OSWALDO  
PEREZ PEREZ JUAN AQUILINO  
PEREZ QUIÑONEZ URIEL OSWALDO  
PEREZ RESTREPO MARTHA CECILIA  
PEREZ SUAREZ MYRIAM DEL SOCORRO  
PIÑEROS LAVERDE JOAQUIN  
PIÑEROS LIBREROS DIANA CRISTINA  
PLESTER HENAO FRANCISCO JAVIER  
POSADA OCHOA DIANA MARÍA  
PRIETO GARZON JOSÉ JAVIER  
PRIETO VARGAS LUIS ALBERTO  
PUERTO RAMÍREZ JORGE ALIRIO  
QUECANO OVALLE MARCO A.

QUIJANO GUERRA FRANCISCO  
QUIJANO GUERRA JORGE  
QUINCENO UVENCY MARÍA  
QUIÑONES CORTÉS ROBERTO ANTONIO  
QUINTANA GARCÉS GUSTAVO ADOLFO  
QUINTERO PATIÑO DILIA ESPERANZA  
RAMÍREZ LOPEZ ALVARO  
RAMÍREZ MATIZ FELIPE  
RAMÍREZ SIERRA MARTHA LIGIA  
RAMOS CAJICA VICTOR MAURICIO  
RAMOS GONZÁLEZ ILMA CONSUELO  
RENGIFO GAMBOA NORA ELENA  
RESTREPO ARANGUREN ROBERTO  
RESTREPO RIVERA TULIO  
RESTREPO SALAZAR OSCAR HUMBERTO  
REY REY CARMEN OFELIA  
REY SALGADO VICTOR HUGO  
REYES CRISTANCHO BERNARDO  
REYES REYES EDILBERTO DE JESÚS  
RIAÑO MERCHAN MARTHA LUCIA  
RICAURTE RIVEROS HUMBERTO  
RICO TOVAR JOSÉ ANTONIO  
RINCON BARON HUMBERTO  
RINCON CORTÉS CARLOS ALBERTO  
RINCON GUZMÁN EFRAIN  
RINCON OSPINA JAIME ABRAHAM  
RINCON RINCON JOHANA  
RIVERA ASPRILLA ELLIOT  
RIVERA GONZÁLEZ JOSÉ ORLANDO  
RIVERA ROJANO ELECTO ENRIQUE  
ROA ARGUELLO YAZMIN ELENA  
ROA PÁEZ MARÍA DEL PILAR  
ROBAYO HIGUERA LUIS CARLOS  
ROBAYO PORRAS CARLOS HOLMES  
ROCHA SALAZAR ORLANDO  
RODRÍGUEZ A. HERNANDO DE JESÚS  
RODRÍGUEZ ANGARITA JOSÉ TRINIDAD  
RODRÍGUEZ CABALLERO LUIS GERARDO  
RODRÍGUEZ CHALA RICARDO  
RODRÍGUEZ CONTRERAS CARLOS A.

RODRÍGUEZ GARCÍA HÉCTOR ORLANDO  
RODRÍGUEZ GUERRERO HILDA G.  
RODRÍGUEZ HERNÁNDEZ ALBERTO  
RODRÍGUEZ HOYOS MAURICIO IVAN  
RODRÍGUEZ OSPINA JOSÉ JAHIR  
RODRÍGUEZ OVALLE JAIRO ELIECER  
RODRÍGUEZ PRADO HÉCTOR FABIO  
RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ JORGE E.  
RODRÍGUEZ USAQUEN SANDRA MILENA  
RODRÍGUEZ VILLAMIZAR LISANDRO  
RODRÍGUEZ VILLANUEVA ARMANDO  
ROJAS AMAYA OSCAR DE JESÚS  
ROJAS CASTILLO MARIO ORLANDO  
ROJAS RAMÍREZ CESAR AUGUSTO  
ROJAS TRUJILLO MARIO ALFONSO  
ROLDAN BERMUDEZ LUIS ANGEL  
ROMERO ALVARADO NUBIA  
ROMERO PINILLA ILVIA  
ROMERO TORRES GUSTAVO ADOLFO  
ROMERO VARGAS LUIS MARIO  
RUEDA AMOROCHO FELIX OCTAVIO  
RUÍZ CUBILLOS JOSÉ NAPOLEON  
RUÍZ DÍAZ CARLOS EDUARDO  
RUÍZ GUERRA ALVARO MOISES  
RUÍZ RAMÍREZ FABIO  
SABOGAL ACOSTA RICARDO  
SAENZ ALFARO HÉCTOR AUGUSTO  
SAENZ ROBLES PABLO  
SAEZ CAICEDO VALENTIN  
SALAMANDO BARRERA FABIO  
SALAZAR GALLEGO DORA  
SALCEDO MARTÍNEZ MYRIAM  
SALDARRIAGA ARROYAVE GERMAN D.  
SALGADO SIERRA MYRIAM  
SALINAS LOPEZ YOLANDA DEL PILAR  
SALINAS SÁNCHEZ JAIME DANILO  
SANABRIA HERNÁNDEZ JORGE ALBERTO  
SÁNCHEZ ARIAS NUBIA  
SÁNCHEZ BARRAGAN JESÚS ANTONIO  
SÁNCHEZ CALDERON ARNULFO

SÁNCHEZ GARCÍA JUAN ALBERTO  
SÁNCHEZ GIL JOSÉ DANIEL  
SÁNCHEZ LINARES BENILDO  
SÁNCHEZ ORTEGA GLORIA INES  
SÁNCHEZ PATIÑO JULIO HUMBERTO  
SÁNCHEZ SEGURA LUZ HELENA  
SÁNCHEZ ZULUAGA ADRIANA  
SANDOVAL ROSAS JORGE ALFONSO  
SANTIAGO DURAN EGON ADOLFO  
SANTOS SANTACRUZ LUIS ALBERTO  
SARMIENTO OCHOA MARITZA  
SEGOVIA FORERO CRISTIAN  
SILVA PENAGOSJORGE  
SUAREZ DE PEREZ AMALIA  
SUAREZ GARCÍA LUIS FERNANDO  
SUAREZ GUTIÉRREZ JAIR  
SUAREZ TOLOZA JAIME  
TABARES CALDERON FRANCISCO JAVIER  
TABORDA MUÑOZ BERNARDO  
TALERO CASTRO LEYDA  
TAMAYO MAÑOZCA ALIRIO  
TANGARIFE ROTAVISTA FERNANDO  
TARQUINO PEREZ JORGE ARTURO  
TELLEZ TORRES HENRY ORLANDO  
TIETJE CHIVATA ZAYDA  
TOBAR SALCEDO WILSON  
TORO PARRA NESTOR  
TORRES ARDILA MYRIAM  
TORRES CARRASCO EFRAIN HERNANDO  
TORRES GALVISOSCAR HORACIO  
TORRES MENDOZAOSCAR HERNANDO  
TORRES QUINTEROADRIANA  
TORRES REYA MPARO  
TOVAR GARCES DIEGO FERNANDO  
TREJOS ESCOBAR HÉCTOR MANUEL  
TRIANA FLOR ANGELA  
TRIANA HERNANDO  
TRIANA LOPEZ CARMEN CECILIA  
TRIP CAMARGO JULIUS

TRUJILLO LOPEZ CAMILO ENRIQUE  
URIBE LARGACHA RODRIGO  
URREGO JORGE ENRIQUE  
VALENCIA JOSÉ ALFREDO  
VALENCIA CASALLAS ALBERTO  
VALENCIA CUERVO IVAN  
VALLEJO TOBON JAIME ANTONIO  
VARGAS MONCALEANO JORGE E.  
VARGAS ORJUELA ADOLFO  
VASQUEZ FRANCO MARITZA  
VASQUEZ SALAZAR JOSÉ DUVAN  
VASQUEZ TRISTANCHO GABRIEL  
VELANDIA VELANDIA ANDREA  
VELEZ CASTILLO MARÍA DEL PILAR  
VELEZ GARCÍA ALONSO  
VELEZ JOHNSON MARÍA CECILIA  
VELEZ SUAREZ ROCIO  
VENEGAS AMORTEGUI LUIS  
VERGARA ACHURY JOSÉ EDILBERTO  
VESGA ARDILA OSCAR  
VILLA MARTÍNEZ ORLANDO  
VILLALOBOS ZAMBRANO MARITZA  
VILLAMIL AYALA LUIS EDUARDO  
VILLAMIZAR GUTIÉRREZ JORGE E.  
VILLAMIZAR IBARRA JAIRO ENRIQUE  
VILLAMIZAR QUINTERO JORGE  
VILLANUEVA GALARZA CARLOS ADRIANO  
VITOLLO R. GUSTAVO  
VIVEROS DE MARIÑO ALICIA  
WOODCOCK MONTENEGRO JUAN C.  
YATE SEGURA JOSÉ LUIS  
ZUÑIGA BEJARANO YOLANDA



Esta revista se terminó de editar el día 26 de septiembre de 2005,  
en las oficinas del Instituto Colombiano de Derecho Tributario  
Calle 75 No. 8 - 29  
Bogotá, D.C., Colombia

Impreso por Editorial Nomos S.A.  
Carrera 39 B No. 17 - 85 Bogotá., D.C.



