





**ICDT** INSTITUTO COLOMBIANO  
DE DERECHO TRIBUTARIO



# REVISTA NÚMERO 59

ISSN 0122-0799

---

**JUNIO DE 2008**

**EDITOR**

INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO

**PRESIDENTE ICDT**

JUAN PABLO GODOY FAJARDO

**VICEPRESIDENTE Y DIRECTOR DE PUBLICACIONES**

ÁLVARO LEYVA ZAMBRANO

**DIRECTORA DE LA REVISTA**

MARÍA DEL PILAR ABELLA MANCERA

**COMITÉ EDITORIAL**

LUIS ENRIQUE BETANCOURT BUILES

JUAN DE DIOS BRAVO GONZÁLEZ

GERMÁN ALFONSO PARDO CARRERO

**SECRETARIA EJECUTIVA**

RUTH YAMILE SALCEDO YOUNES

**DIRECTOR ACADÉMICO**

LUIS FERNANDO GUZMÁN RAMÍREZ

**RELATORA**

ANDREA CATALINA CORREDOR CASTILLO

**RELATORA DE INVESTIGACIÓN**

DIANA CONSTANZA PESCADOR RINCÓN

**MANEJO DE TEXTOS Y DIAGRAMACIÓN**

GLADYS HUERTAS DE JIMÉNEZ

**AÑO 45 – BOGOTÁ, D. C.**

---

El material incluido en esta publicación puede reproducirse, siempre y cuando se cite la fuente en forma completa. Las ideas y opiniones expresadas en el contenido de este libro son de exclusiva responsabilidad de sus autores y no comprometen en modo alguno al ICDT.

**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 2007 – 30 de junio de 2008

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





## TABLA DE CONTENIDO

	Pág.
<b>PRESENTACIÓN</b>	
Juan Pablo Godoy Fajardo	xiii
<b>CONCEPTOS DEL ICDT PARA LA CORTE CONSTITUCIONAL</b>	
Año 2006	3
Año 2007	65
<b>ÍNDICE</b>	239



# **PRESENTACIÓN**



## **PRESENTACIÓN**

Los conceptos que el INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO emite, por solicitud de la CORTE CONSTITUCIONAL, en el curso de los procesos de revisión de constitucionalidad de normas tributarias y afines, no sólo cumplen la función de aportar elementos de juicio para el análisis de constitucionalidad de las normas tributarias, que en todos los casos son considerados por la Honorable Corporación, si bien no necesariamente acogidos. En efecto, dichos conceptos aportan, entre otros aspectos, precisiones conceptuales, técnicas, terminológicas; ofrecen descripciones y análisis de la evolución de las instituciones; confrontan las normas jurídicas con los principios constitucionales; y, finalmente, presentan la opinión del Instituto sobre la constitucionalidad de las normas acusadas, acompañada en algunos casos de la expresión de criterios que se separan de la opinión mayoritaria del Consejo Directivo, como es apenas previsible de ocurra en un entorno de estricto rigor académico y científico.

Es por este motivo que, de tiempo atrás, la REVISTA del Instituto publica periódicamente el texto completo de dichos conceptos, con el fin de darlos a conocer a la comunidad académica y facilitar su consulta.

El presente número de la Revista contiene todos los conceptos emitidos entre mayo de 2006 y diciembre de 2007, la referencia de la sentencia que decidió el caso y los correspondientes índices, para su fácil ubicación.

Esperamos que deriven de este esfuerzo editorial el mayor provecho para su ejercicio profesional y académico.

**JUAN PABLO GODOY FAJARDO**  
Presidente



**CONCEPTOS DEL ICDT  
PARA LA  
CORTE CONSTITUCIONAL  
AÑOS 2006 a 2007**





**CONCEPTOS DEL ICDT PARA LA CORTE CONSTITUCIONAL**  
**30 de mayo a diciembre de 2006**

---

**TEMA: Tipología Tributaria – Contratos de Concesión – Contraprestación por la Autorización, Concesión o Permiso en el Servicio de Telecomunicaciones – Ingreso no Tributario.**

**Ponente del Concepto: Dr. BENJAMÍN CUBIDES PINTO**

Expediente D-6276. Magistrado Ponente: Dr. Rodrigo Escobar Gil. Actora: Olga Lucia González. Concepto ICDT del 5 de junio de 2006.

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. 855 del pasado 22 de mayo de 2006, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 1 de junio del presente año.

En la elaboración del presente actuó como ponente el Doctor **BENJAMÍN CUBIDES PINTO**, 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: Cecilia Montero Rodríguez, Luis Miguel Gómez Sjöberg, Alberto Múnera Cabas, Alvaro Leyva Zambrano, Lucy Cruz de Quiñones, Carlos A. Ramírez Guerrero, Juan I. Alfonso Bernal, Jaime Abella Zárate, Juan Rafael Bravo Arteaga, Juan de Dios Bravo González, Juan Camilo Restrepo Salazar, Enrique Manosalva Afanador, Alfredo Lewin Figueroa, Julio Roberto Piza Rodríguez y Luz Clemencia Alfonso Hostios.

Por el contrario, se declararon impedidos para deliberar y votar en este caso los doctores Juan Rafael Bravo Arteaga y Juan de Dios Bravo González, 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 en 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.

---

**INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**

Corte Constitucional, con mucho gusto contribuye al examen de constitucionalidad de la norma impugnada, lo que hace en los siguientes términos:

## 1. Normas acusadas

### 1.1. Artículo 7 de la Ley 72 de 1989

“Ley 72 de 1.989 (diciembre 20) por la cual se definen nuevos conceptos y principios sobre la organización de las telecomunicaciones en Colombia y sobre el régimen de concesión de los servicios y se conceden unas facultades extraordinarias al Presidente de la República.”

“Artículo 7º. Las concesiones podrán otorgarse por medio de contratos o en virtud de licencias, según lo disponga el Gobierno, y darán lugar al pago de derechos, tasas o tarifas que fije el Ministerio de Comunicaciones, a excepción las que corresponde fijar a Inravisión y a las organizaciones regionales de Televisión.”

### 1.2. Artículo 59 del Decreto Ley 1900 de 1990

“Decreto número 1900 de 1990 (agosto 19) por el cual se reforman las normas y estatutos que regulan las actividades y servicios de telecomunicaciones y afines.”

“Artículo 59. Todas las concesiones, autorizaciones, permisos y registros de que trata el presente Decreto darán lugar, sin excepción alguna, al pago de derechos, tasas o tarifas a la entidad otorgante. Su fijación la hará el Ministerio de Comunicaciones en los términos señalados en la Ley 72 de 1989.

Estos cobros podrán ser fijos o tomar en forma de participaciones porcentuales o establecerse según el número de usuarios o por unidad de volumen de tráfico u otra medida técnica que se considere apropiada o una combinación de las anteriores”.

## 2. Fundamentos de la demanda

La demandante alega la inconstitucionalidad sobreviniente de las normas impugnadas ya que fueron expedidas con anterioridad a la Constitución del año 1991.

### 2.1. El “derecho” previsto en el artículo 7 de la Ley 72 de 1989 y 59 del Decreto Ley 1900 de 1990 es una tasa

Luego de destacar la “imprecisión terminológica de los textos constitucionales y la ausencia de una ley tributaria nacional que establezca claramente las diferentes categorías de ingresos públicos constitutivos de renta o ingresos ordinarios”, señala

la necesidad de acudir a las categorías tradicionales tributarias, es decir impuestos, tasas y contribuciones, “a efectos de sustentar jurídicamente la naturaleza de ‘tasa’ que tiene la ‘contraprestación’ que se debe cancelar por la concesión, permiso, autorizaciones o registros de materia de telecomunicaciones.”

A continuación trae diferentes definiciones de impuesto, tasa y contribución, así como los elementos de unos y otros señalados por la Corte Constitucional en sus sentencias C-040 y C-144 de 1993 y C-243 de 2005. Sustenta la naturaleza de tasa de la contraprestación, en el cumplimiento de los requisitos jurisprudenciales para la existencia de la misma, así:

- a) El Estado cobra por un bien o servicio ofrecido.

Señala que el espectro electromagnético es un bien público, señalamiento que soporta en la sentencia de la Corte Constitucional T-081 de febrero 26 de 1993. Por tratarse de un bien público, el Estado cobra un precio.

- b) El precio pagado por el ciudadano al Estado guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido.

Fundamenta esta afirmación en lo señalado por el artículo 5 literal b) del Decreto 1972 de 2003 según el cual la justificación de la contraprestación es la de “obtener una retribución por concepto de las facultades o derechos que confiere o reconoce la entidad concedente a los titulares de las concesiones, autorizaciones, permisos o registros.”

- c) El particular tiene la opción de adquirir o no el bien o servicio.

Señala que los particulares voluntariamente pueden optar por solicitar la concesión para prestar servicios de telecomunicaciones.

- d) El precio cubre los gastos de funcionamiento y las provisiones para amortización y crecimiento de la inversión.

Aduce lo expresado en el artículo 5 del Decreto 1972 de 2003 que establece como justificación de la contraprestación, la de compensar los gastos administrativos en que incurra la autoridad concedente, así como lo señalado en el artículo 6 del mismo decreto que señala que dentro de los objetivos del régimen unificado de contraprestaciones está el de promover el desarrollo de los servicios públicos de telecomunicaciones, así como los planes y programas de telecomunicación social (literal a) y la de propiciar el desarrollo de la red de telecomunicaciones del Estado.

- 2.2. Los artículos 7 de la Ley 72 de 1989 y 59 del Decreto Ley 1900 de 1990 no establecen ni el método ni el sistema para delegar en la autoridad la determinación de la tarifa de la tasa establecida.

Menciona que “la regla según la cual no hay tributo sin ley, es aplicable tanto a los impuestos como a las restantes modalidades de tributos, salvo en lo que atañe a la tarifa, la cual, puede ser establecida por las autoridades ejecutoras de la actividad generadora de la obligación tributaria”. Así, “el poder tributario de las autoridades administrativas (...) está restringido a definir el importe del tributo en función del costo beneficio, según se trata de tasa o contribución y a supeditar la cuantificación a los métodos previstos en la ley”.

En cuanto al alcance de los términos “método” y “sistema” utilizados en la disposición constitucional (Artículo 338) hace un análisis de lo establecido por la jurisprudencia de la Corte Constitucional, en especial las sentencias C-144 de 1993, C-455 de 1996, C-482 de 1996, C-816 de 1999, C-992 de 2001 y C-243 de 2005. Dentro del análisis describe la posición tradicional de la corte así como la que denomina posición más rigurosa contenida en los salvamentos de voto de la sentencia C-482 de 1996 de los Magistrados Antonio Barrera Carbonell, Carlos Gaviria Díaz y José Gregorio Hernández.

Concluye que “más allá de sí se adopta un criterio estricto o flexible respecto de la consagración legal del método y sistema para delegar el establecimiento de la tarifa de una tasa o contribución, examinando el texto de las normas aquí demandadas, se denota sin mayor esfuerzo que omitieron totalmente señalar el método y el sistema para que la autoridad determinara la tarifa del ‘derecho’ que establecían con ocasión del otorgamiento de concesiones, autorizaciones, permisos, registros o licencias y por tanto violan el ordenamiento constitucional colombiano”.

“Aun asumiendo la posición más flexible posible respecto a lo que implica jurídicamente la determinación de un <sistema> y un <método>, lo previsto en el citado inciso [segundo inciso del artículo 59 del Decreto 1900 de 1990] no reúne los más mínimos requisitos que permitan aseverar que en él se está fijando un método y un sistema”.

Termina señalando que “frente al artículo 7 de la Ley 72 de 1989, no puede siquiera tratar de realizarse un examen al respecto, pues simplemente omitió toda referencia a determinar un sistema o un método”.

### 3. Consideraciones del Instituto

La Ley 72 de 1989 define nuevos conceptos y principios sobre la organización de las

telecomunicaciones en Colombia y sobre el régimen de concesión de los servicios. Adicionalmente confiere facultades extraordinarias al Presidente de la República.

En desarrollo de esas facultades extraordinarias, se expide el Decreto 1900 de 1990 el cual reforma las normas y estatutos que regulan las actividades y servicios de telecomunicaciones y afines.

El artículo 7 de la Ley 72 de 1989 señala que las licencias para la prestación de servicios de telecomunicaciones, darán lugar al pago de derechos, tasas o tarifas, que serán fijadas por la autoridad competente.

Por su parte, el artículo 59 del Decreto 1900 de 1990 establece que todas las concesiones, autorizaciones, permisos y registros regulados en el mismo dan lugar al pago de derechos, tasas o tarifas.

Del contenido de las normas demandadas se puede concluir que las mismas efectivamente están creando el pago de contraprestaciones a cargo de los titulares de concesiones, autorizaciones, permisos y registros para la prestación de servicios de telecomunicaciones. Las concesiones, autorizaciones, permisos y registros que se regulan por el Decreto 1900 de 1990 son básicamente los siguientes:

- a) Permisos de instalación de redes físicas de distribución para uso particular asociadas a estaciones terrenas que están destinadas exclusivamente a la recepción de señales incidentales de televisión transmitidas por satélite.
- b) Permisos para el uso del espectro radioeléctrico.
- c) Autorización para instalación, aplicación, renovación o ensanche de redes de telecomunicaciones.
- d) Concesión de los servicios de telecomunicaciones. Estos contratos, de acuerdo con el artículo 41 del Decreto Ley 1900 de 1990 son contratos administrativos que tienen por objeto la concesión de los medios de transmisión en el ramo de telecomunicaciones que son propiedad del Estado.

Se debe establecer la naturaleza jurídica de las contraprestaciones que se paguen por cada uno de los conceptos mencionados, para poder determinar su sujeción o no a lo dispuesto por el artículo 338 de la C.P.

En primer lugar, no se trata de un impuesto, pues no son gravámenes o exacciones que surjan del poder impositivo del Estado y que se impongan con la finalidad de sufragar los gastos generales del mismo sin contraprestación alguna. Por el contra-

rio, se trata de gravámenes que aunque tienen origen legal, surgen de una relación contractual con los particulares, como contraprestación por otorgarles una concesión, autorización o permiso.

En segundo lugar, tampoco se trata de contribuciones especiales, pues no hay un simple beneficio para quien paga derivado de una actividad desplegada por el Estado sin la previa solicitud del contribuyente, sino que se trata de una contraprestación directa por la concesión, autorización o permiso otorgado a solicitud del obligado a su pago y derivada de una relación contractual con el Estado.

Finalmente tampoco se les puede considerar una tasa, por lo siguiente:

La tasa ha sido entendida como el gravamen, de origen legal, que se cobra como retribución por la prestación de un servicio. Pero la tasa tiene como nota distintiva un carácter de coacción, pues por una parte su pago es obligatorio, y por otra el sujeto que paga por el servicio no ha obrado en un contexto de libertad, pues se trata de una actividad o servicio que por sus especiales condiciones el contribuyente no puede rehusar. Esa nota de coacción diferencia a la tasa del precio como contraprestaciones que son.

Las contraprestaciones acá analizadas corresponden al pago que un particular hace por una concesión, autorización o permiso solicitado directamente a la autoridad competente, solicitud que se hace en un ámbito de libertad, pues está a la voluntad de cada particular el solicitar o no la concesión, permiso o autorización de que se trate. Por tanto, no se la puede considerar una tasa.

No siendo tasas, estas contraprestaciones se deben calificar entonces como ingresos no tributarios del Estado y se clasificarán, según sus características, como precio o simplemente como recursos de derecho público.

El precio se debe entender, como “una erogación pecuniaria, no definitiva, de contrapartida directa, personal y de total equivalencia, en la adquisición de bienes y servicios”.<sup>1</sup> Es decir, que en la fijación del precio se tienen en cuenta los factores que normalmente determinan el precio y que son el costo, la rentabilidad, el beneficio del explotador, etc., lo que va a determinar la contrapartida de equivalencia.

En relación con la calidad de precio de las contraprestaciones, es importante hacer referencia a lo manifestado a la Corte por este Instituto en el Concepto rendido el 23 de octubre de 1996 dentro del expediente D-1458, preparado por el Dr. Mauricio

---

<sup>1</sup> Véase a Alejandro Ramírez Cardona, Sistema de hacienda pública, Bogotá, Editorial Temis, 1980, página 206.

Piñeros Perdomo. En dicho concepto, al abordar el análisis del impuesto de extracción de arena, cascajo y piedra del lecho de los cauces de ríos y arroyos dentro de los términos municipales, del artículo 233 del Decreto 1333 de 1986, se señaló que *“del tratamiento dado a las regalías, resulta evidente que las mismas son ingresos públicos y como tales hacen parte del presupuesto general de la Nación. Tienen además una naturaleza no tributaria, pues no se derivan del poder de imposición sino precisamente de la concesión u otorgamiento por parte del Estado de un derecho”*.

*“Diremos entonces que la regalía consiste en el precio, esto es, en el valor equivalente que se entrega a cambio de la concesión, licencia o permiso otorgado por el Estado para explotar, es decir, por aprovechar económicamente los recursos naturales no renovables de su propiedad”*.

Esta mención es procedente, pues finalmente el pago de la regalía por explotar recursos naturales no renovables y la contraprestación por la concesión, autorización o permiso para explotar o usar bienes diferentes a los recursos naturales no renovables tienen una naturaleza similar. En ambos casos se trata del pago por el derecho al aprovechamiento de un recurso o bien público aunque en el primero bajo la denominación de regalía y en el segundo como el reconocimiento de un canon.

En relación con este punto el Dr. Mauricio A. Plazas Vega ha manifestado que *“cuando [el Estado] celebra un contrato de concesión, en desarrollo del cual el concesionario contrae la obligación de pagarle regalías o cánones, igualmente percibe un precio (...)”*.<sup>2</sup>

En conclusión, las contraprestaciones por la concesión para la prestación de servicios de telecomunicaciones, por el permiso para el uso del espectro radioeléctrico y por la autorización y permiso para la instalación de redes de telecomunicaciones tienen la naturaleza de ingreso no tributario y contraprestacional para el Estado.

Esta afirmación halla soporte en la jurisprudencia constitucional, sentencia C-407 de 1994 M.P. Alejandro Martínez Caballero, en la cual se decidió una demanda contra el artículo 37 de la Ley 80 de 1993 sobre el régimen de concesiones y licencias de los servicios postales y la cual hace referencia a la naturaleza no tributaria de la contraprestación por el pago de concesiones en general, así:

*“El segundo tipo de facultades señala que el gobierno fijará los derechos, tasas y tarifas que regulan las concesiones y licencias para la prestación de los servicios*

---

<sup>2</sup> Véase a Mauricio A. Plazas Vega, Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario, Tomo II, Segunda Edición, Editorial Temis, 2005, página 15.

*postales. El artículo hace referencia entonces a los derechos, tasas y tarifas que la administración cobra a los concesionarios de servicios de correos o a quienes se otorga la licencia para prestar el servicio de mensajería especializada, lo cual hace parte integrante del desarrollo del proceso de contratación. En este caso no es entonces aplicable el artículo 338 de la Constitución, el cual regula lo relativo al establecimiento, por parte de las autoridades, de las tarifas de las tasas y contribuciones que deben pagar los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que se les presten. En efecto, la norma constitucional se enmarca en una relación entre las autoridades y los contribuyentes, mientras que la norma impugnada regula un aspecto de la relación entre la administración y los adjudicatarios de los servicios postales, puesto que los derechos, tasas y tarifas son cobrados a éstos últimos. Es pues una regulación razonable del proceso de contratación que la ley puede efectuar, ya que, según el inciso final del artículo 150, corresponde al Congreso “expedir el estatuto general de la administración pública y en especial de la administración nacional”.*

En este caso la Corte consideró que las facultades para fijar derechos, tasas y tarifas en las concesiones y licencias para la prestación de servicios postales eran exequibles, pues se trata de una contraprestación de carácter no tributario sino contractual. Esa sentencia es aplicable al caso que nos ocupa, pues los cargos de la demanda se concretan a impugnar una delegación similar en relación con las concesiones, autorizaciones y permisos en materia de servicios de telecomunicaciones. Es decir, se trata también del cobro de una contraprestación que va a surgir de una relación contractual con el Estado y cuyas características, como se ha señalado no corresponden a las de un impuesto, tasa o contribución, sino a las de una contraprestación de carácter no tributario.

También se encuentra una sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 4 de agosto de 1995, C.P. Delio Gómez Leyva, la cual al analizar el artículo 14 del Decreto 224 de 1988, que fijó la compensación por la utilización y explotación de los canales radioeléctricos del Estado por los concesionarios del servicio de correspondencia pública vía radio, señaló: “(...) se precisa que los derechos previstos en el acto acusado no son impuestos, tasas, ni contribuciones especiales, tal como lo califica el actor, ya que no reúnen los requisitos de ninguno de los gravámenes en cuestión”.

Lo anterior confirma, que la contraprestación de que tratan los artículos 7 de la Ley 72 de 1989 y 59 del Decreto 1900 de 1.990, corresponde a un ingreso no tributario, pues es una contraprestación que se deriva de una relación contractual con el Estado y que se origina en la voluntad de los particulares de solicitar la respectiva concesión, autorización o permiso.



#### 4. Conclusiones

Teniendo en cuenta la naturaleza no tributaria de las contraprestaciones establecidas en las normas demandadas, el Instituto considera que los artículos demandados no violan el artículo 338 de la C.P.

De los Honorables Magistrados

Respetuosamente,

**(Fdo.) CECILIA MONTERO RODRÍGUEZ, Presidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-927 del 8 de noviembre de 2006**, por la cual la Corte Constitucional resolvió:

Declararse **INHIBIDA** para proferir un pronunciamiento de fondo respecto de los artículos 7° de la Ley 72 de 1989 y 59 del Decreto-Ley 1900 de 1990.

**TEMA: Tasas - Derechos de Tránsito - Expedición de Licencias de Conducción - Elementos Esenciales - Tarifas - Sistema y Método - Tránsito - Definición - Antecedentes Históricos y Legislativos – Principio de Legalidad – Autonomía de las Entidades Territoriales.**

**Ponente del Concepto: Dr. BERNANDO CARREÑO VARELA**

Expediente D-6289. Magistrado Ponente: Dr. Jaime Córdoba Triviño. Actor: Freyre Sánchez Julio Cesar. Concepto ICDT del 30 de mayo de 2006.

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. 781 del pasado 12 de mayo de 2006, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 25 de mayo del presente año.

En la elaboración del presente concepto actuó como ponente el Doctor **BERNANDO CARREÑO VARELA**, 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: Cecilia Montero Rodríguez, Luis Miguel Gómez Sjöberg, Juan Camilo Restrepo Salazar, Vicente Amaya Mantilla, Luis Enrique Betancourt Builes, Sofía Regueros de Ladrón de Guevara, Fernando Reyes Ortiz, Gabriel Ibarra Pardo, Benjamín Cubides Pinto y Ruth Yamile Salcedo Younes.

La elaboración del concepto por parte del citado ponente, es una opinión eminentemente académica y no versa sobre cuestiones particulares ni litigios concretos.

Por su parte, los doctores Luis Miguel Gómez Sjöberg y Benjamín Cubides Pinto salvan su voto, según documento que se anexa al presente concepto.

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**

Dice así el artículo demandado de la Ley 1005 de 2006:

*“Artículo 16. La renovación de las actuales licencias de conducción expedidas legalmente no tendrá costo alguno para el titular de las mismas, por una sola vez”.*

**II. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA**  
**2.1. RESUMEN**

La demanda acusa a la norma de violar los artículos 1º, 287 y 362 de la Carta, para lo cual razona así:

Con apoyo en las jurisprudencias de la H. Corte Constitucional, afirma que los ingresos de las entidades territoriales (todos ellos, tributarios y de otras clases) se clasifican, según su origen, en endógenos, los que provienen de fuentes propias de tales entidades y exógenos, los que tienen fuentes extrañas a ellas.

Que existen tres criterios para la clasificación:

- El formal, que examina si la norma que crea el ingreso determina su titular;
- El orgánico, que se remite al hecho de que se requiera, o no la intervención del órgano de representación popular de la Entidad Territorial;
- Y el material, residual, depende del origen de la renta, de su incorporación en determinado presupuesto, y de otros factores de hecho.

Concluye este aparte manifestando que la norma acusada (junto a otras de la misma ley que no están acusadas) regula un recurso endógeno de las Entidades Territoriales.

Continúa, también con base en jurisprudencias, demostrando que el legislador no puede disponer de las fuentes endógenas de las entidades territoriales, salvo que sea necesario para proteger la estabilidad económica de la Nación, en cuyo caso la medida debe ser necesaria, útil y proporcional al fin constitucional que el legislador busca.

Dice, por último, que la expedición de la licencia de conducción exige la actividad de dos entidades, la Nación y la Entidad Territorial, para quienes la ley reparte el ingreso y trae ejemplos de problemas específicos, como los que –según el actor– se presentaron con la expedición gratuita del certificado de antecedentes judiciales.

## **2.2. COMENTARIOS**

### **2.2.1. Falta de Concreción**

Pese a que el INSTITUTO comparte las tesis que expone el actor, la demanda adolece del defecto de no exponer las razones concretas de la violación.

### **2.2.2. Interpretación de la Demanda**

El INSTITUTO considera que en virtud de la facultad de interpretación de la demanda que tienen todos los Jueces, ese inconveniente puede salvarse, entendiendo que el actor, por lo menos implícitamente, acusa a la norma de disponer de unos ingresos endógenos de las Entidades Territoriales, con lo cual viola su autonomía (Const., 1), se inmiscuye en el manejo de las rentas propias de aquellas entidades, con lo cual viola el numeral 2º de art. 282 superior y ataca el derecho de propiedad, que de sus bienes y rentas reconoce la Carta a esas entidades, en el art. 362.

## **III. CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO**

### **3.1. EL PROBLEMA**

#### **3.1.1. La Licencia de Conducir**

##### **3.1.1.1. Antecedentes<sup>1</sup>**

**3.1.1.1.1.** El tránsito es una actividad en la cual está interesada la comunidad, que afecta a todos sus miembros, directa e indirectamente, por lo cual

<sup>1</sup> Sobre los antecedentes de las normas de tránsito y su tratamiento constitucional, el INSTITUTO se pronunció *in extenso* en el concepto que rindió ante esa H. Corte, en abril de 1998, exp. 1968, M. P. Antonio Barrera.

debe estar regulada por la ley, a fin de garantizar su debido ejercicio por todos y cada uno.

Dentro de esa actividad tiene importancia especial el tránsito de vehículos, que la facilita, pero que crea puntos de conflicto que hacen imperativa la acción del Estado a fin de garantizar el adecuado uso del espacio –público y privado–, del medio ambiente y de la seguridad personal de todos y cada uno de los miembros de la comunidad.

Para conducir esos vehículos se requieren habilidades, conocimientos y aptitudes físicas y mentales cuya existencia se deben acreditar, para que el Estado permita hacerlo (aquí y en todas partes del mundo), en constancia de lo cual se entrega un documento conocido como “**licencia de conducir**”, que los colombianos llamamos “**pase**”, como reminiscencia de una antigua denominación legal.

- 3.1.1.1.2.** Por razones que no vienen al caso, la reglamentación del tránsito local fue reclamada, como elemento esencial de la soberanía local, en las épocas federales que vivió Colombia, por los llamados “Estados Soberanos”, que a duras penas accedieron a ceder al Gobierno Central, tanto en el llamado “Pacto de Unión” que se suscribió recién terminada la guerra de 1861, como en la Carta de Rionegro, la reglamentación del tránsito en los ríos y puertos fronterizos, conservando para ellos la reglamentación de lo demás.

En 1886, todas estas prerrogativas desaparecieron; hicieron nueva y tímida presencia en 1910, cuando se autorizó a las Asambleas para reglamentar lo relativo a la policía local, que, en el campo que ocupa nuestra atención aquí –la reglamentación del tránsito– tuvo su expresión final en el Acto Legislativo N° 1 de 1938 que concedió al Congreso la facultad de unificar la legislación sobre tránsito, facultad que, con redacción diferente, figuraba en la Carta derogada en 1991, cuyo artículo 76 decía en el numeral 24, que correspondía al Congreso por medio de la ley:

*“Unificar las normas sobre policía de tránsito en todo el territorio de la República”,*

texto que, curiosamente, figura exacto en el numeral 25 del artículo 150 de la Carta actual.

- 3.1.1.1.3.** En desarrollo de las normas constitucionales, la Ley 60 de 1939 estableció que los “pases” de choferes sólo podrían ser expedidos por las

“Direcciones de Circulación y Tránsito establecidas y que se establezcan”. Las tales Direcciones eran oficinas (departamentales o municipales, según decidieran las Asambleas) cuya creación se ordenaba; los “pases” eran válidos en todo el territorio nacional.

**3.1.1.1.4.** A partir de esas disposiciones, y de tantas maneras cuantos Departamentos, Municipios y Distritos hay y hubo en el país, se dictaron normas para crear los ingresos necesarios para expedir los pases. El INSTITUTO no tiene conocimiento de ningún Municipio ni Departamento que los expida gratis; sin embargo, la Dirección General de Apoyo Fiscal, dependencia del Ministerio de Hacienda y Crédito Público encargada de asesorar a las Entidades Territoriales en cuestiones tributarias, en publicación hecha en el 2003, que pretende compilar todos los tributos que cobran, no incluyó la reglamentación de los cobros por la expedición de los pases.

**3.1.1.1.5.** Las circunstancias geopolíticas que, en el siglo XIX llevaron a los Estados Soberanos a reclamar la reglamentación del tránsito como inherente a su propia existencia, hoy no son válidas.

De hecho, las nuevas técnicas del transporte, empezando por los motores de explosión y las grandes vías que unen —o deben unir— los rincones más apartados del globo, requieren una legislación más amplia. Los inventos en materia cibernética imponen la necesidad de concentrar los datos sobre los conductores, para que el Estado pueda asegurar, hasta donde sea posible, que quienes conducen vehículos tienen las condiciones para hacerlo sin constituir una amenaza para la sociedad.

Por eso y por razones de economía de escala, los datos deben procesarse en un nivel nacional, en tanto que la eficacia en la prestación del servicio a sus usuarios impone la necesidad de desconcentrar las oficinas de atención al público. De ahí la división del trabajo entre lo nacional y lo local.

**3.1.1.2. La Conclusión y los Cambios**

**3.1.1.2.1.** Sin mayor esfuerzo pueden deducirse de la relación anterior estas conclusiones:

- La reglamentación legal, hasta comienzos de este siglo —que es la analizada hasta ahora— obedecía a principios diferentes a los que hoy inspiran la actividad de las Entidades Territoriales. Y las realidades que se viven hoy, son diferentes.

- Los principios hacendísticos también son, hoy, distintos. A la luz de los actuales, recogidos en el artículo 338 de la Constitución, y por tanto de vigencia obligatoria, el valor que se paga por la expedición de pases, que la nueva norma llama licencias –para acomodarse al lenguaje internacional– son a todas luces, una tasa, como se verá adelante.

**3.1.1.2.2.** Por medio de la Ley 769 de 2002, se expidió el “Código Nacional de Tránsito Terrestre” y, al reglamentar lo relacionado con la “*Licencia de Conducción*”, que autoriza para conducir vehículos automotores, se acogieron los principios enunciados en el numeral que antecede: existe una tarea generalizadora llevada a cabo por el Ministerio del Transporte, y atención a los usuarios por las oficinas que, para ello, deberán tener los Municipios. Y en su artículo 168 estableció:

*“Tarifas que establecerán los Concejos. Los ingresos por concepto de derechos de tránsito solamente podrán cobrarse de acuerdo con las tarifas que fijen los Concejos. Las tarifas estarán basadas en un estudio económico sobre los costos del servicio con indicadores de eficiencia, eficacia y economía”.*

Como puede verse, el artículo no es un dechado de técnica jurídica, ni del saber del derecho tributario. Se limita a decir que habrá unos ingresos según tarifas que fijen los Concejos.

Tratando de llenar el vacío, se dicta la Ley 1005 de 2006, cuyo artículo 15 dice:

*“Corresponde a las Asambleas departamentales, Concejos municipales o distritales de conformidad con el artículo 338 de la Carta Política y el artículo 168 de la Ley 769 de 2002, fijar el método y el sistema para determinar las tarifas por derechos de tránsito, correspondientes a licencias de conducción...”.*

**3.1.1.2.3.** Si bien es cierto que no se avanzó mucho en la técnica legislativa, ni en lo que los romanos llamaban “*elegantia iuris*”, de la defectuosa presentación de los artículos transcritos y de la naturaleza misma de las instituciones jurídicas que se crean, se desprende con certeza que el legislador facultó a las Asambleas Departamentales y a los Concejos Distritales y Municipales para establecer una tasa que debe pagar quien aspira a que le expidan la licencia de conducción. Veamos por qué:

**3.1.2. La Tasa****3.1.2.1. Tipificación**

Tasa es aquel tributo que retribuye de manera directa, proporcional y personalizada un servicio que presta el Estado a quien la paga. Es indudable que al certificar que una persona es idónea para conducir vehículos automotores, se está prestando un servicio a una persona determinada, que paga por él una suma proporcional a su costo, que es la condición que fija el art. 338 de la Carta. Por lo tanto resulta innegable que el legislador está autorizando el establecimiento de una tasa.

**3.1.2.2. En el caso que se Examina****3.1.2.2.1.**

La Ley 1005 de 2006 invoca específicamente el artículo 338 de la Carta con indicación de que las corporaciones de elección popular de las Entidades Territoriales deben fijar el método y el sistema para fijar las tarifas; no dice que son tasas, pero este es un elemento que sólo se puede predicar de tasas y contribuciones, y es obvio que aquí no se trata de las últimas.

**3.1.2.2.2.**

Establece también la ley las bases sobre las cuales deben establecerse esos costos (que son el método): un estudio económico sobre los costos del servicio, con añadido de un 35% para pagar a la Nación lo que ella hace.

Es otro elemento para afirmar que se trata de una tasa.

**3.1.2.2.3.**

Si bien es cierto que los demás elementos del tributo –sujetos activos y pasivos, hecho gravable y base gravable– no están determinados exactamente como tales, y agrupados en un sólo artículo, hay pasajes de ambas leyes en que se definen: los sujetos activos son la Nación en un 35% y la respectiva Entidad Territorial en un 65% (Ley 1005 de 2006, artículo 15); sujeto pasivo es quien solicita una licencia de conducción (Ley 769 de 2002, arts 17 y ss.); hecho gravable es la expedición de la licencia (ibídem); base gravable el costo del servicio (Ley 1005 de 2006, artículo 15).

Además, en el caso de las Entidades Territoriales, ellas pueden complementar y precisar los elementos, como lo tiene establecido de antiguo y de manera constante la H. Corte.

No hay duda: es una tasa.

**3.1.2.2.4.** El artículo 338 constitucional citado en desarrollo de los principios de legalidad y de origen democrático de los tributos exige que sus elementos se fijen en la ley, las ordenanzas y los acuerdos, permitiendo que en el caso de tasas y contribuciones, las tarifas se fijen por “las autoridades”. La Ley 1005 de 2006, fijó estos elementos para lo concerniente a la Nación; y autorizó a Concejos y Asambleas para que hicieran lo mismo en sus respectivos ámbitos. Es claro que —como lo ha sostenido la H. Corte— estas últimas entidades tienen esa facultad, como lo enseña no sólo el artículo analizado, sino los artículos 300 y 313 de la Carta que facultan a las Asambleas y a los Concejos en sus numerales 4º a decretar y a votar de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para atender los gastos locales.

**3.1.3. El texto acusado Frente a la Carta**

**3.1.3.1. La Situación de Hecho**

En el año de 2002, antes de que se dictara la Ley 769, una gran cantidad de personas había obtenido licencia para conducir, de acuerdo con las condiciones legales vigentes. Al aparecer la nueva norma, quienes deseen tener licencia para conducir, deben comprobar al Estado que tienen las condiciones que ella exige, lo que supone renovar las licencias viejas.

**3.1.3.2. La Ley de 2006**

Con el objeto de llenar algunos vacíos, como ya se relató, en el año de 2006 se reglamentó la manera como los Concejos –Municipales y Distritales– deben establecer el sistema y el método para fijar las tarifas de los servicios que prestan al expedir las licencias de conducción. Y, tratando de favorecer a quienes ya tenían licencias, y sólo debían renovarlas, estableció, en el aparte demandado, que esa renovación no tendrá costo para el titular.

**3.1.3.3. El Problema que se Plantea**

Hasta aquí, en busca de esclarecer los motivos del legislador, que pueden servir para su interpretación (C. C. 27), este escrito ha tratado de describir la génesis y las situaciones fácticas que dieron lugar a la expedición del texto acusado. Cumple ahora conceptuar sobre su constitucionalidad.

Entonces, la pregunta que plantea la demanda, desde la óptica constitucional es: ¿el texto acusado viola la Carta porque suprime el ingreso que serviría a las Entidades Territoriales para atender los gastos que demanda la expedición de la licencia para conducir vehículos automotores?



**3.2. EL CRITERIO DEL INSTITUTO**  
**3.2.1. Las Funciones a las Entidades Territoriales**  
**3.2.1.1. El Papel de la Ley**

Planteado el problema así –y el INSTITUTO piensa que es la forma correcta de enfrentarlo– adquiere una dimensión diferente.

Porque la norma encomienda una tarea específica a las Entidades Territoriales de donde podría surgir una pregunta constitucional: ¿la Constitución permite a la ley imponer tareas específicas a las Entidades Territoriales?.

La respuesta es positiva. Basta leer los numerales 4 y 11 del artículo 150 de la Carta que dicen que corresponde al Congreso hacer las leyes y por medio de ellas,

“4. Definir la división general del territorio, con arreglo a lo previsto en esta Constitución, fijar las bases y condiciones para crear, eliminar, modificar o fusionar Entidades Territoriales y establecer sus competencias.”

“11. Establecer las rentas nacionales y fijar los gastos de la administración.”

Ese artículo se complementa con el 298, que establece que:

“Los Departamentos ejercen funciones de prestación de los servicios que determinen la Constitución y las leyes.”

Y con el artículo 311 que establece que:

“Al municipio como entidad fundamental de la división político-administrativa del Estado, le corresponde prestar los servicios públicos que determina la ley...”.

**3.2.1.2. Condicionamiento**

La jurisprudencia constitucional (sentencia C-219 de 1997, M. P. Eduardo Cifuentes), reconociendo la regla del art. 356 de la Carta (dice así: “no se podrán descentralizar responsabilidades sin la previa asignación de los recursos fiscales suficientes para atenderlas”), ha establecido que cuando la ley crea una función para las Entidades Territoriales, debe señalar la fuente de ingresos que cubra el gasto que esa tarea demanda.

**3.2.2. Conclusión**

Al enfrentar el problema planteado acerca de la exequibilidad del texto demandado, el INSTITUTO encuentra que, efectivamente, viola la Constitución, por las siguientes razones:

Atendiendo los mandatos del artículo 288 superior, las dos Leyes que se han estudiado, la 769 de 2002 y la 1005 de 2006, distribuyen entre la Nación, los Municipios y los Distritos, las funciones relativas a la expedición de licencias de conducción conforme a los principios de coordinación, concurrencia y subsidiariedad, según señala el art. 288 superior, así como los que deben distinguir a la administración pública en general, según el art. 209 de la Carta: radicarón la competencia de las cuestiones de orden general en la Nación (Ministerio del Transporte), donde las concentraron y dotaron de instrumentos que permiten su tecnificación; e hicieron responsables de la atención al público, a las Entidades Territoriales los Municipios, en cuyas oficinas –que pueden multiplicarse– los ciudadanos tienen más fácil acceso, y el servicio, al menos en teoría es más eficiente.

Pero no tuvieron en cuenta los aspectos financieros que afectan a los Municipios: basta mirar los reportes de las autoridades para notar la inmensa penuria que los azota; aún aquellos que tienen alguna solvencia, como Bogotá, Medellín o Cali, no están en condiciones de sufragar los gastos que deben hacerse para prestar el servicio que se les demanda.

Pero, además, debe tenerse en cuenta que –al contrario de lo que pasa con los certificados sobre el pasado judicial a que alude el actor– las licencia de conducción representan un beneficio para el interesado a quien acreditan como idóneo para conducir vehículos automotores, condición que no es necesaria para una vida digna.

Aún dejando de lado estas consideraciones, el artículo 356 de la Constitución ordena que al descentralizar actividades se asignen los recursos fiscales para hacerlo.

La norma demandada asigna una función: renovar las licencias ya expedidas y no sólo no asigna recursos fiscales sino que ordena a los Departamentos y a los Municipios prestar el servicio sin costo alguno para el titular de las licencias (al cual se le da el carácter de sujeto

pasivo en el artículo inmediatamente anterior).

Se viola así, flagrantemente, el artículo 356 de la Carta.

Y, como consecuencia, se viola el artículo 362 ibídem, porque se obliga a la Entidad Territorial correspondiente a destinar su propiedad –que goza de las mismas garantías de la privada y por tanto no se puede usar por el Estado sin expropiación e indemnización previas– a un fin público.

Ahora bien: si la administración de recursos comprende la facultad de decidir en que se emplean, se viola también el numeral 2º del artículo 287 de la Carta. Y si la autonomía comprende la facultad de decidir como se prestan los servicios se violan los numerales primeros de los artículos constitucionales 300 y 313, que reservan esta función para las Asambleas y para los Concejos.

El Preámbulo y los artículos iniciales de la Constitución enuncian los valores y principios fundantes de nuestro ordenamiento social, de suerte que cada vez que se rompen las reglas que la misma Constitución establece para defenderlos, resulta obvio que también se violan esos principios y valores; en consecuencia, tiene razón el actor cuando señala como violado el artículo 1º de la Carta.

De los Honorables Magistrados.

Respetuosamente,

**(Fdo.) CECILIA MONTERO RODRÍGUEZ, Presidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-925 del 8 de noviembre de 2006**, por la cual la Corte Constitucional resolvió:

Declarar **EXEQUIBLE** el artículo 16 de la Ley 1005 de 2006 “por la cual se adiciona y modifica el Código Nacional de Tránsito Terrestre, Ley 769 de 2002”.

**SALVAMENTO DE VOTO  
DE LOS DOCTORES LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG Y  
BENJAMÍN CUBIDES PINTO AL CONCEPTO DEL ICDT  
DENTRO DEL EXPEDIENTE D-6289**

Honorables Magistrados:

Con el debido respeto, los suscritos nos apartamos de la decisión mayoritaria adoptada por el Consejo Directivo del Instituto Colombiano de Derecho Tributario en la sesión llevada a cabo el día jueves 25 de mayo del año en curso. El artículo 16 demandado, a nuestro juicio, consulta la Constitución Política y, por lo tanto, sugerimos que se le declare exequible, por las siguientes breves razones:

1. La ponencia elaborada por el doctor Bernardo Carreño Varela y que fue acogida por el Consejo Directivo no entra a considerar la “carga” para el ciudadano.
2. Los cambios legales, que modifican las reglas para quienes ya tenían la licencia, colocan al ciudadano a tener que acudir a renovaciones que no estaban, antes, previstas. Eso explica la justificación de la norma demandada, que busca, precisamente, no castigar a quienes fueron titulares de licencias, que, por razón del nuevo ordenamiento, se vieron forzados a renovar la vigencia de dicho permiso para conducir vehículos.
3. De esta suerte la expresión de la norma impugnada de que, por una sola vez, tal renovación de quienes tuvieran licencias de conducción a la fecha de la expedición de la Ley 1005, no tendrá costo, resulta a nuestro juicio constitucionalmente válida.

En los anteriores términos, dejamos brevemente planteada nuestra inconformidad con la decisión mayoritaria adoptada por el Consejo Directivo del Instituto Colombiano de Derecho Tributario respecto del asunto de la referencia.

Muy respetuosamente,

**(Fdo.) LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG**

**(Fdo.) BENJAMÍN CUBIDES PINTO**

**TEMA: Principios Constitucionales - Buena Fe y Certeza - Principio de Irretroactividad - Principio de Legalidad - Reglas de Interpretación Legislativa - Interpretación con Autoridad - Normas Interpretativas - Dedución por Pérdidas - Pérdida en la Enajenación de Bonos de Financiamiento Presupuestal y Especial - Descuentos por la Enajenación de Títulos Derivados de Obligaciones Fiscales y Cambiarias.**

**Ponente del Concepto: Dra. LUCY CRUZ DE QUIÑONES**

Expediente D-6383. Magistrado Ponente: Dr. Rodrigo Escobar Gil. Actor: Alejandro Buitrago . Concepto ICDT del 14 de agosto de 2006.

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. 1085 del pasado 28 de julio de 2006, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del martes 8 de agosto del presente año.

En la elaboración del presente actúo como ponente la Doctora **LUCY CRUZ DE QUIÑONES**, 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: Luis Miguel Gómez Sjöberg, Juan Pablo Godoy Fajardo, Alberto Múnera Cabas, Bernardo Carreño Varela, Juan Rafael Bravo Arteaga, Jaime Abella Zárate, Juan I. Alfonso Bernal, Carlos A. Ramírez Guerrero, Alvaro Leyva Zambrano, Cecilia Montero Rodríguez, Mauricio A. Plazas Vega, Lucy Cruz de Quiñones, Mauricio Piñeros Perdomo, Alfredo Lewin Figueroa, Paul Cahn-Speyer Wells, Vicente Amaya Mantilla, Juan de Dios Bravo González, Luis Enrique Betancourt Builes, Sofia Regueros de Ladrón de Guevara, Lucio Enrique Manosalva Afanador, Adrian Fernando Rodríguez Piedrahita, Benjamín Cubides Pinto, Ruth Yamile Salcedo Younes, Consuelo Caldas Cano y Julio Roberto Piza Rodríguez.

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:

## NORMA ACUSADA

Se trata del artículo 53 de la Ley 383 de 1997, por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones. La norma acusada prescribe lo siguiente:

**“Artículo 53: Interpretase con autoridad que los descuentos originados en la enajenación de títulos derivados de obligaciones fiscales y cambiarias, no se consideran costo o deducción en el impuesto sobre la renta.”**

## FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

Las normas constitucionales que el actor considera violadas son el artículo 4; el 150 numeral 1 y el 338.

El artículo 4 establece:

*“La Constitución es norma de normas. En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales.  
(...)”.*

El artículo 150 numeral 1° señala como función del Congreso:

*“1. Interpretar, reformar y derogar las leyes.”*

Y el artículo 338 ordena:

*“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.  
(...)”.*

El actor expone los motivos de inconstitucionalidad de la norma acusada mediante el desarrollo de un cargo único en el que analiza la naturaleza de una norma interpretativa y sus características, para concluir que el incumplimiento del requisito básico de expresar en el artículo interpretativo la norma que está siendo interpretada, conlleva su inexecutableidad.

El demandante entiende que a partir del encabezamiento de la norma “Interpretase con autoridad”, se colige que se trata de una norma “especial” originada en la fun-

ción interpretativa, atribuida al Congreso en el numeral 1 del artículo 150 “para aclarar el sentido confuso de otra disposición”, pero resalta que para que pueda efectivamente tener ese carácter debe contener requisitos mínimos. Afirma que el artículo demandado no cumple con la finalidad de interpretar el contenido de una norma confusa, pues no señala la disposición interpretada y, adicionalmente, su contenido no interpreta sino que reforma el ordenamiento actual de impuesto de renta al restringir el campo de las deducciones aplicables a dicho impuesto, lo que en su criterio, viola también el artículo 338 porque la ley modificatoria debería tener como fin reformar (abiertamente) las normas de deducción y de contera se violaría también el artículo 4 de la Constitución, violación ésta última que no sustenta en la demanda.

Considera, en apoyo a su tesis, que una norma interpretativa debe ser concreta y específica. Tal condición se cumple cuando se cita expresamente una norma legal anterior, pues ese es el marco de referencia del significado auténtico que establece el nuevo artículo. Con base en las sentencias de la Corte Constitucional, C-197 de 1998, C-877 de 2000 y C-245 de 2002, argumenta que ese es el primer requisito para atribuirle naturaleza interpretativa a una norma puesto que cuando se unifica su entendimiento con autoridad, por el legislador, el contenido normativo aclarado se reputa como vigente desde el inicio, con cierto carácter retroactivo, lo que hace más exigente el ejercicio de esa función legislativa, que en este caso se desborda, violando, además, el principio de “racionalidad mínima”.<sup>1</sup>

Como la ley enjuiciada no revela la norma específica que sería objeto de interpretación ni se observa su fin, el conflicto hermenéutico podría ser mayor, como se ilustra con los conflictos que se han llevado a conocimiento del Honorable Consejo de Estado, en relación con esta norma.<sup>2</sup>

Finalmente, el actor solicita declarar inexecutable la definición, de “naturaleza interpretativa” del artículo 53 de la Ley 383 de 1997.

---

<sup>1</sup> Este principio, desarrollado por la Corte, puede definirse como aquel que exige que se permita una libre deliberación por parte de todos los congresistas; que se cumpla con todos los debates; que las decisiones se adopten sobre materias plenamente conocidas; y en caso de tratarse de normas interpretativas el Congreso debe tener pleno conocimiento de los efectos que su decisión produce respecto de las normas que interpreta para lo cual debe precisarse el campo de aplicación. (Sent C-222/97; C-031/93; C-760/01; C-245/02).

<sup>2</sup> En apoyo de este último aserto cita como ejemplo la Sentencia del Consejo de Estado Exp. 14.412 de 11 de mayo de 2002, C.P. Juan Angel Palacio Hincapié.

## CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO

1. De acuerdo con el cargo que aborda la demanda, corresponde al Instituto pronunciarse exclusivamente sobre la presunta omisión del legislador en el cumplimiento de los requisitos mínimos para la expedición de una norma interpretativa, en desarrollo de su competencia constitucional de interpretar con autoridad una o varias normas legales preexistentes.

La finalidad de una norma interpretativa es la de precisar el sentido de una disposición en particular, que el legislador juzga confusa o conflictiva desde un punto de vista hermenéutico. De ahí que pueda concluirse (i) que no todas las normas con rango de ley ameritan la expedición de una ley posterior que se encargue de fijar su alcance; (ii) que la norma interpretativa no puede modificar, adicionar o suprimir el contenido esencial de las reglas legales que dice interpretar; (iii) que en ejercicio de una función normativa de pacificación de conflictos, el legislador imprime autoridad a uno de los varios sentidos que pueden desprenderse racionalmente de la norma ambigua.

Para verificar que la función de interpretar con autoridad se ha ejercido cabalmente se ha venido exigiendo doctrinalmente el cumplimiento de requisitos de forma y fondo, como los resaltados en la demanda, acogidos y desarrollados por la línea jurisprudencial de la Corte que culmina con la sentencia C-245 de 2002, que condiciona la naturaleza interpretativa de una norma, al cumplimiento de tres presupuestos básicos: “Primero, debe referirse expresamente a una norma legal anterior. Segundo, debe fijar el sentido de dicha norma anterior enunciando uno de los múltiples significados plausibles de la norma interpretada, (...). Tercero, no debe agregarle a la norma interpretada un contenido que no estuviera comprendido dentro de su ámbito material.”

Todas estas exigencias y rigurosidades obedecen al efecto de retroactividad por incorporación a ley preexistente que produce la calificación de norma interpretativa, como lo tienen establecido desde antiguo los artículos 14 y 25 del Código Civil, el 58 del Código de Régimen Político y Municipal y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia. Esta última señaló mediante sentencia del 16 de diciembre de 1960:

“Es sabido que los preceptos de la nueva ley son obligatorios a partir de la vigencia de la ley aclarada o interpretada, puesto que la voluntad del legislador, tal como la da a conocer la ley interpretativa, hay que tenerla como existente *desde entonces*. La única valla a la aplicación de estas leyes la



constituyen las sentencias ejecutoriadas antes de su vigencia, porque pasada la sentencia, en autoridad de cosa juzgada, no es posible volver a abrir el pleito".<sup>3</sup>

Es en razón de dicho fenómeno que el legislador debe identificar la norma y la zona gris que pretende superar como si siempre hubiese sido vinculante la lectura que ahora impone como única válida. La Corte, por su parte, debe ser estricta en el estudio de constitucionalidad, para evitar que abusando de la función de interpretar con la autoridad la ley antigua, se introduzcan reformas en el ordenamiento jurídico hacia el pasado, que puedan tener efectos no previstos o no conocidos, sobre los conflictos en curso.

Por ello, el conflicto y su exégesis deben hacerse conocer de los congresistas para que decidan, con conocimiento pleno, sobre los efectos que puede tener la imposición de una sola línea interpretativa, especialmente porque la ambigüedad surgió por la insuficiencia de los textos expedidos por la propia corporación legislativa. De lo contrario, como lo afirma la Corte, la pretendida intención de interpretar pierde validez. El ICDT agrega en este punto que el conocimiento y debate de las reformas o de las simples aclaraciones al sentido de las leyes tributarias compromete la vigencia misma de varios principios constitucionales: El principio de buena fe, exigible a todas las autoridades públicas y a los ciudadanos, según el cual se presume que sus actuaciones deben corresponder a sus intenciones; el de legalidad como predeterminación de los tributos por la ley votada por los representantes democráticos todos los sectores que tienen asiento en el parlamento, o por lo menos deliberada por ellos; el de certeza como derivación del de legalidad, según el cual las normas tributarias deben ser comprensibles para sus destinatarios; y, el de irretroactividad por el cual las normas tributarias no pueden ser aplicadas antes de ser conocidas por los contribuyentes.

Adicionalmente, en materia tributaria, el tema es aún más riguroso por cuanto los principios de legalidad y de irretroactividad que recoge la Constitución se erigen como límites al poder del legislador para las reformas adoptadas mediante ley. Por el primero ninguna disposición tributaria puede ser emitida sin la debida deliberación parlamentaria, de manera que no basta la expedición y promulgación formal de la ley tributaria sino que además es prescriptivo el debate público y conocimiento de la decisión, sus finalidades y efectos para que pueda predicarse válidamente que se apeló al "autoconsentimiento", manifestado por los representantes del pueblo, en la adopción de los tributos y su reforma. Por el segundo ninguna norma tributaria puede adoptarse por el legislador o aplicarse por los

---

<sup>3</sup> En el mismo sentido se había pronunciado el 14 de julio de 1946 la Sala Plena de la Corte Suprema.

intérpretes de manera retroactiva a la ocurrencia de los hechos gravados y, en los tributos de período, al inicio del período.

Ante este panorama - que se perfila claro - sobre la especificidad una ley interpretativa, resta verificar el cumplimiento de los requisitos enunciados en el caso analizado: de la simple lectura del artículo se advierte de inmediato que no se cita la norma oscura que se busca aclarar, ni cual es el conflicto que se presenta sobre la materia, como fundamento para justificar su expedición; tampoco se advierte de la exposición de motivos el fin legítimo de imponer la retroactividad de esta hermenéutica. Esa sencilla omisión, siguiendo la jurisprudencia constitucional puede ser motivo suficiente para entender que el artículo 53 de la Ley 383 de 1997 no cumple con las características exigidas para adquirir el efecto de norma interpretativa plenamente consentida por el Congreso, luego la expresión "*interpretese con autoridad*" contenida en la norma acusada aparece, claramente, como inconstitucional.

2. Por otro lado, aunque la demanda hace una corta referencia del contenido material de la interpretación, aduciendo que éste reforma las deducciones en el impuesto de renta y que por lo tanto vulnera la finalidad de interpretar, consideramos necesario penetrar en el análisis de este asunto para determinar si existe realmente una norma válida, separable del predicado interpretativo, que podría subsistir hacia el futuro. O si la norma contiene una disposición irreconocible de mantenerse separada de la supuesta norma interpretada, que debe declararse también inconstitucional.

Sobre este asunto la Corte ha dicho, acertadamente lo siguiente,

"La constatación de la inconstitucionalidad de la naturaleza interpretativa de las disposiciones acusadas plantea un problema adicional relativo al alcance de la declaración de inexecutable de los apartes de los artículos 93 y 121 de la Ley 633 de 2000 que se refieren a esta materia. En efecto, este Tribunal ya ha aceptado que la declaración de inexecutable de una norma que dice interpretar con autoridad otra no afecta necesariamente la totalidad del precepto objeto del juicio de constitucionalidad siempre y cuando sea posible separar los sentidos normativos que conforman tal disposición.<sup>4[21]</sup> Sin embargo, la separabilidad de los precep-

---

<sup>4[21]</sup> Cfr. Corte Constitucional Sentencia C-806 de 2001 M.P. Clara Inés Vargas Hernández. En esa oportunidad la Corte no obstante declarar la inexecutable de la expresión que definía la naturaleza interpretativa del artículo 23 de la Ley 383 de 1997 (beneficios fiscales concurrentes), se pronunció sobre la executable condicionada de otras disposiciones demandadas de la misma norma, que poseían un sentido autónomo que no dependía de la interpretación con autoridad

tos contenidos en una norma cuyo rango interpretativo se declara contraria (sic) al Ordenamiento Superior depende de la autonomía normativa de la parte de la disposición que no se declara inconstitucional, la cual, necesariamente debe tener un sentido propio que permita establecer sus efectos en el ordenamiento jurídico.

Por eso, para determinar si se puede aplicar el principio de separabilidad es necesario identificar el grado de conexidad existente entre el aparte que se declara inexecutable - en este caso el referente a la interpretación auténtica - y el que quedaría en pie, en este caso lo atinente al impuesto mismo. Ello se realiza a partir del análisis de la vinculación tanto material como funcional entre los contenidos de la norma. De esta forma, la separabilidad no procederá cuando el sentido gramatical y lógico de la norma estudiada dependa ineludiblemente del precepto que se declara inexecutable ni cuando, a pesar de que cada disposición pueda entenderse aisladamente, su función dentro del sistema regulativo del que hace parte depende inescindiblemente de otra norma contraria a la Constitución.<sup>5[22]</sup>

No obstante, el análisis del grado de conexidad entre la norma inexecutable y las demás relacionadas con ella ha de estar inspirado por el principio de conservación del derecho mediante el cual la Corte respeta las decisiones legislativas adoptadas por el Congreso de la República como expresión de una voluntad democráticamente formada y expresada. Por lo tanto, cuando sea posible respetar la voluntad del legislador plasmada en normas jurídicas sin sacrificio alguno para la salvaguarda de la Constitución, entre la opción de hacer la integración normativa o reconocer la separabilidad de dos o más contenidos normativos, se ha de preferir la segunda alternativa. Así lo decidió la Corte inclusive cuando las normas inexecutables se encuentran en un código que pretende regular de manera integral una materia, como el Código de Procedimiento Penal".<sup>6[23]</sup>

---

del legislador, en la medida en que la norma impugnada fijaba la fecha a partir de la cual entraba en vigencia la prohibición de acumular beneficios tributarios por parte de los contribuyentes.

<sup>5[22]</sup> Cfr. Corte Constitucional Sentencia C-087 de 1998 M.P. Carlos Gaviria Díaz. En esta oportunidad se señaló que cuando el legislador crea un sistema normativo debe ser extremadamente celoso en asegurarse que los pilares de dicho sistema sean compatibles con la Constitución. Aquí se declaró la inconstitucionalidad de la obligación de los periodistas de tener una tarjeta profesional y, en consecuencia, todo el sistema regulado en la ley, esencialmente ligado a esta obligación.

<sup>6[23]</sup> Cfr. Corte Constitucional Sentencia C-760 de 2001 M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra y Manuel José Cepeda Espinosa.

Pues bien, el artículo 26 del Estatuto Tributario establece el sistema ordinario para determinar el impuesto de renta a partir de los ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio, los que sufren un proceso de depuración en la búsqueda de la renta líquida gravable. De ahí la importancia del concepto del gasto deducible, especialmente el asociado a la actividad, como se consagra en el artículo 107 del Estatuto Tributario, como *expensa necesaria*. Tal es el caso del gasto financiero por “descuento” en la venta de títulos valores, al que alude expresamente la norma acusada, así éstos últimos hayan sido adquiridos o recibidos para el pago de obligaciones fiscales y cambiarias, ya que el ingreso efectivo por venta de títulos puede ser inferior al valor nominal si está afectado por un descuento originado en el valor presente de un título de vencimiento futuro, descuento que fijan los mercados financieros, como una prima que paga el enajenante.

Mediante diversas leyes han sido creados bonos y otros títulos destinados a satisfacer o pagar obligaciones tributarias, entre ellos se encuentran los Bonos de Financiamiento Presupuestal, creados por la Ley 50 de 1984; los Bonos de Financiamiento Especial, creados por la Ley 43 de 1987; los Bonos para la Paz, creados por la Ley 55 de 1985; los Certificados de Reembolso Tributario (CERT) creados por la Ley 48 de 1983; los Bonos Agrarios títulos creados por la Ley 135 de 1961 y modificados por en el artículo 37 de la Ley 160 de 1994; los Títulos de Devolución de Impuestos (Tidis) creados por el artículo 43 de la misma Ley 383 de 1997; Certificados de Desarrollo Turístico previstos en el artículo 48 de la Ley 383 de 1997; Bonos para la Seguridad autorizados por la Ley 345 de 1996 y Bonos de Solidaridad para la Paz autorizados por la Ley 487 de 1998. Por su parte el artículo 29 de la Ley 344 de 1996 y el Decreto reglamentario 2126 de 1997 autorizó al Ministerio de Hacienda y Crédito Público a pagar deudas originadas de sentencias y conciliaciones judiciales mediante la emisión de bonos, en condiciones de mercado. Existen también otros títulos de financiación para la actividad exportadora de café llamados de Apoyo Cafetero (TAC), que han sido calificados por la DIAN como “cambiaros”.

Cada uno de estos títulos de deuda interna tiene diversas restricciones y condiciones para efectos de ser utilizados como medio de pago de impuestos. No obstante, esa especial destinación que la ley les otorga a tales documentos, no les elimina *per se* su carácter de títulos valores, razón por la cual les son aplicables también las reglas generales previstas para éstos y para los demás títulos del mercado bursátil, a menos que así lo disponga una norma especial, como ocurre con el art. 43 de la Ley 383 de 1997, para los TDT. Así que por regla general pueden enajenarse, en los mercados de valores, siendo sujetos de descuentos, dependiendo de su cotización en el día de la venta.

El descuento, en la terminología financiera es el reconocimiento al comprador de una prima por adquirir un título que no es convertible en dinero por el emisor en la fecha de enajenación, y por ello se considera un gasto para el que lo concede y un ingreso para el que lo adquiere. Dicho de otra forma, la enajenación de títulos, a valor nominal con un descuento presentado como gasto, arrojará una pérdida como resultado de la operación; aunque los precios de adquisición y enajenación sean iguales, el de venta debe disminuirse con el gasto financiero.

Por otro lado, la renta o la pérdida en la enajenación de activos se determina por la comparación entre el precio de enajenación y el costo de adquisición, de manera que el resultado, aun sin deducir el gasto financiero podría ser una pérdida. Al respecto, los artículos 154 y 155 del E.T. prohíben deducir las pérdidas en la enajenación de "bonos de financiamiento presupuestal" y las sufridas en la enajenación de "bonos de financiamiento especial", cuyos intereses están exentos, según el artículo 220 del ET. No ocurre lo propio con los bonos agrarios ya que se exoneran sus intereses pero nada se dice sobre la enajenación. Ahora, en el caso de otros títulos y bonos de deuda recibidos como pago por la devolución de impuestos, o como apoyo a ciertas operaciones, no hay restricción sobre la pérdida en la enajenación que se realiza para obtener liquidez.

Algunos de los bonos circulantes pueden ser redimidos por algo más de su valor nominal, otros no. Lo que sí se puede afirmar es que en ninguna de las normas legales existe una referencia expresa o tácita al menor valor del bono transferido como descuento según la fecha de maduración. Tampoco existe disposición alguna sobre la deducibilidad de éste gasto si se reporta el valor nominal y separadamente el valor del descuento.

La anterior descripción del universo de normas relativas a los títulos que pueden enajenarse pretende evidenciar, en armonía con lo expuesto en el punto 1° de esta opinión, que son diversas las normas que se encuentran vigentes alrededor de la materia, y aún cuando es probable que la "interpretación" en discusión tenga fundamento en la prohibición de presentar pérdidas en la enajenación que está vigente para algunos de los títulos, tampoco resultan conceptos asimilables los de pérdida en la enajenación de títulos y gasto financiero por monetización presente. Dicho de otra forma, el gasto financiero no se da como una pérdida porque el precio se negocie libremente a menor valor que el costo histórico, sino que el precio es igual al valor futuro dado, que se representa como igual al nominal menos la prima de descuento, que es equivalente al valor presente líquido.

Así las cosas, el descuento puede ser considerado como una expensa necesaria a la luz del artículo 107 del E.T., independientemente de que el resultado de la operación resulte ser una pérdida o una renta líquida. Si se trata de pérdida, su deducibilidad o compensación está prohibida solo para dos clases de títulos.

Hace notar la sentencia del Consejo de Estado invocada por el demandante, que la DIAN ha afirmado que la norma que se pretende interpretar por el artículo 53 cuestionado, es el artículo 148 del Estatuto Tributario que limita las pérdidas admisibles en la venta de activos fijos a aquella ocurrida por fuerza mayor.<sup>7</sup> Lectura que no es compatible porque ese tipo de títulos destinados a pagar tributos o a apoyar la actividad de los agentes económicos no pueden calificarse de activos fijos, como bien lo señaló en ese caso el Honorable Consejo de Estado.

---

<sup>7</sup> “Sostiene la actora que los TAC son instrumentos de financiación para el desarrollo de la actividad exportadora de café (Dios. 2865/91, 1840/93 y 1161/93), que son colocados en el mercado secundario con una prima de descuento, lo que origina la pérdida en referencia, que debe ser considerada como una expensa necesaria en desarrollo de su actividad principal, cual es la compra de café pergamino, su trilla y venta de café verde en los mercados del exterior.  
(...)”

En efecto, se distinguen claramente dos clases de pérdidas: la operacional, que resulta del exceso de gastos de una actividad en relación con los ingresos brutos obtenidos en desarrollo de la misma, en un periodo determinado, (art. 147 E.T.); y la pérdida de capital, que se presenta en los bienes usados en el negocio o actividad productora de renta, ocurrida por fuerza mayor (art. 148 ib.).

La pérdida cuya deducción se solicita no es de capital, porque no se trata de la venta de bienes que conformen el activo fijo de la empresa, usados en su actividad productora de renta y menos aun constituye una pérdida operacional.”

Y cita en el pié de página 7 Sentencia de 2 de marzo de 1990. Exp. 2106 M.P. Guillermo Chahin Lizcano: “proviene de un mayor valor de los costos en relación con los ingresos. Pero si es procedente su deducción en los términos previstos en el artículo 107 ib., por las siguientes razones: ante el imperativo de recibir determinados títulos por parte del Estado (Ley 9/91 art. 2 y Ley 788/02 art. 63) y frente a la necesidad comercial de liquidez, puede entenderse que la venta de los Títulos de Apoyo Cafetero; a un menor precio y antes del término de su redención, constituye un gasto financiero necesario y normal en desarrollo de la actividad productora de renta, cuando el objeto social principal de la empresa es la exportación de café, como es el caso de la actora.

Al respecto no se considera aplicable la disposición prevista en el artículo 53 de la Ley 383 de Julio de 1997, porque en primer término, los TAC no tienen el carácter de “títulos derivados de obligaciones fiscales y cambiaria”; se trata simplemente de un instrumento de financiación que tiene como finalidad procurar la liquidez del exportador.

También desde ésta perspectiva se puede afirmar que la norma acusada no tiene suficiente autonomía o independencia respecto de las múltiples disposiciones a las que se estaría incorporando, puesto que sería necesario penetrar en las características de cada título para entender por qué el gasto financiero de su redención anticipada no es admisible para disminuir la renta, o por qué el resultado, es decir la pérdida no es reconocible para efectos tributarios.

## CONCLUSIONES

- En opinión del Instituto el artículo 53 de la Ley 383 de 1997 es una norma falsamente interpretativa, inexequible porque no cumple con los requisitos que rigen la competencia de interpretar con autoridad, radicada en cabeza del legislador para normas confusas, que no se señalan, y aún detectándolas, no se aprecia el problema hermenéutico.
- Al negar a la norma su pretendido carácter interpretativo debe también negarse el carácter retroactivo, por cuanto no es posible entender la norma separada de la que regula los títulos a los que dice aludir, sin enunciar o identificar las normas. La proposición normativa es ininteligible aun incorporándola al Estatuto Tributario vigente.
- En el presente caso se advierte una violación al principio de buena fe en la expedición de leyes por no revelar claramente que se trataba de una modificación a las reglas preexistentes; al principio de legalidad en su vertiente deliberativa que en este caso no permite asumir el autoconsentimiento de la modificación tributaria y de prohibición de retroactividad al expedirse la norma con el ropaje de la interpretación.
- Aunque el ICDT ratifica su posición acerca de que el legislador puede, en uso de la cláusula general de competencia del poder legislativo introducir, hacia el futu-

---

De otra parte, tal como lo ha precisado la Corte Constitucional, la esencia de una norma interpretativa es su incorporación a la interpretada, para conformar con ella una sola y única regla de derecho. Luego se parte necesariamente de la preexistencia de la norma interpretada, que se reputa haber regido siempre en los mismos términos y con igual significado al definido en la disposición interpretativa. Por ello, no es válido afirmar, como lo hace la Administración, que la nueva ley está aclarando las normas relativas a las deducciones por pérdidas contenidas en los artículos 147 y 148 del Estatuto Tributario, pues es evidente que la mencionada ley está regulando situaciones no previstas de manera específica en las normas anteriores.” Sentencia del Consejo de Estado, Exp. 14.412 del 11 de mayo de 2006, M.P. Juan Angel Palacio Hincapié.

ro, normas innovadoras que reformen el sentido y la base de los tributos vigentes, advierte que tales reformas son válidas desde la perspectiva constitucional si siguen los criterios de justicia y equidad especialmente relativos a la capacidad contributiva, la que se vulnera al introducir una limitación adicional a la deducibilidad del descuento efectivo, en su enajenación, descuento que solo se presenta en su redención anticipada como merma en la capacidad contributiva.

De los Honorables Magistrados

Respetuosamente,

**(Fdo.) LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG, Presidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-076 del 7 de febrero de 2007 (Boletín 1812, página 454)** por la cual la Corte Constitucional resolvió:

Declarar **INEXEQUIBLE** el artículo 53 de la Ley 383 de 1997.

---

**TEMA: Poder Tributario - Facultades de Regulación en Materia Cambiaria y Aduanera - Solidaridad - Ley Marco.**

**Ponente del Concepto: Dr. JUAN PABLO GODOY FAJARDO**

Expediente D-6463. Magistrado Ponente: Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra. Actor: Humberto Aníbal Restrepo Vélez. Concepto ICDT del 2 de octubre de 2006.

En respuesta a la amable invitación formulada por esa Corporación para presentar concepto en el proceso de la referencia, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del 2 de octubre del presente año, por parte de la comisión designada para el efecto por el Consejo Directivo.

En la elaboración del presente concepto actuó como ponente el Doctor **JUAN PABLO GODOY FAJARDO**, quien no observó impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros de la comisión del Consejo Directivo que participaron en la correspondiente reunión, doctores **MARIA DEL PILAR ABELLA MANCERA** y **JAIME ABELLA ZARATE**.



La elaboración del concepto por parte del citado ponente, es una opinión eminentemente académica y no versa sobre cuestiones particulares ni litigos concretos.

Pese a que el **INSTITUTO** no es interviniente, ni 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, gustosamente aporta algunos elementos de juicio sobre este tema de carácter aduanero y cambiario, para el examen de constitucionalidad de la norma impugnada, en los siguientes términos:

### I. NORMA ACUSADA

La norma acusada es el artículo 13 de la Ley 1066 de 2006, “por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones”, cuyo texto es el siguiente:

**“Artículo 13. Solidaridad en materia cambiaria y aduanera.** En materia aduanera y cambiaria se aplicará sobre el monto total de las obligaciones, la solidaridad y subsidiariedad en la forma establecida en el Estatuto Tributario.

La vinculación se hará conforme al procedimiento señalado en el Título VIII del Libro Quinto de dicho ordenamiento y demás normas que lo adicionen y complementen”.

### II. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

El actor fundamenta su demanda en la violación directa de las siguientes disposiciones constitucionales:

- Los literales b) y c) del numeral 19 del artículo 150 de la C. P.; y
- El numeral 25 del artículo 189 de la C.P.

Los fundamentos de la violación se pueden resumir como sigue:

A. El mandato constitucional que se encuentra contenido en las disposiciones señaladas como infringidas, es claro: en materia de aduanas y de cambios internacionales, el Congreso dicta las leyes marco que fijan los objetivos y criterios generales y el Gobierno Nacional expide, con sujeción a ellas, las disposiciones que la regulan.

B. El legislador se encargó mediante una ley ordinaria de regular directamente aspectos específicos relacionados con el régimen de aduanas y de cambios internacionales, a tal punto que se ocupó de hacerles extensivas las disposiciones que, en

materia de solidaridad y subsidiariedad, regulan las obligaciones tributarias previstas en el Estatuto Tributario, ocupándose de asuntos cuya regulación es competencia exclusiva del Gobierno Nacional.

A renglón seguido, el demandante admite que sobre el régimen de cambios internacionales la H. Corte Constitucional se ha pronunciado en varias oportunidades, dejando entrever que el legislador conserva sus atribuciones generales sobre la materia (ver entre otras sentencias C-615/96 y C-343/06) y considera que ésta es una ocasión propicia para que la H. Corte reconsidere tal interpretación, con fundamento en las siguientes consideraciones:

- En materias aduanera y de comercio exterior la Constitución, de manera concreta, señala en cabeza del Presidente de la República, como jefe del Gobierno, la función propiamente de regulación más que de reglamentación;
- Por simple respeto a la técnica jurídica, no puede concurrir simultáneamente en dos ramas del poder público distintas, la misma función de regulación de una materia, pues resultaría complejo deslindarlas, tal como lo ha intentado la H. Corte Constitucional en anteriores pronunciamientos;
- En materias aduanera y cambiaria, la razón de ser de tales atribuciones normativas obedece a la especialidad de la materia y a la necesidad de dotar al gobierno de mecanismos que le permitan regular ágil, oportuna y eficazmente la materia, lo cual pugna con la naturaleza de la función legislativa.

### **III. CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO**

#### **A. El marco constitucional**

Nuestro Estado de Derecho, se caracteriza, entre otros aspectos, porque las competencias de sus funcionarios se encuentran completamente regladas. Por esta razón, diversas normas constitucionales determinan las competencias que, dentro del Estado, corresponden tanto al Ejecutivo como al Congreso de la República. Para el caso que nos ocupa, resultan de particular importancia las normas constitucionales que se citan a continuación:

- Los literales b) y c) del numeral 19 del artículo 150 de la C. P., sobre competencia del Congreso; y
- El numeral 25 del artículo 189 de la C.P., sobre atribuciones del Presidente de la República.

## B. Análisis de la norma demandada

### 1. En materia aduanera

De conformidad con el artículo 150 numeral 19 literal c) de la Constitución Política, compete al Congreso por medio de la ley ejercer la siguiente función: **“dictar las normas generales y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno para los siguientes efectos: (...) c) Modificar por razones de política comercial los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas”**.

En este orden de ideas, **la modificación del régimen aduanero por razones de política comercial** es materia que debe ser objeto necesariamente de una ley conocida por la doctrina con el nombre de “ley marco”.<sup>1</sup> Por consiguiente, la competencia del Gobierno en lo que al literal c) del numeral 19 aludido se refiere, se encuentra limitada única y exclusivamente a **la modificación del mencionado régimen, siempre y cuando existan razones de política comercial**. Es decir, que la materia objeto de la ley marco no es todo aquello que se refiera al régimen aduanero, sino solamente lo concerniente a la modificación de éste por razones de política comercial. En conclusión, el Gobierno no tiene facultades para “crear” el régimen aduanero, sino que simplemente podrá modificarlo con sujeción a las reglas generales impuestas por el Congreso de la República. Todos los temas aduaneros adicionales que se encuentren por fuera de este campo, seguirán siendo, de acuerdo con la Constitución Política, competencia del Congreso Nacional.

La anterior afirmación tiene pleno sentido si se tiene en cuenta que, según lo ha dicho la Corte Constitucional desde sus inicios, “la ley marco en esta materia debe necesariamente circunscribirse a dictar las normas generales, y señalar en ellas los

---

<sup>1</sup> Es importante recordar que la ley marco representa una excepción a la cláusula general de competencia del Congreso y al reparto ordinario de competencias entre el Legislador y el Ejecutivo, puesto que limita el ámbito normativo de la ley. Conforme a lo anterior, al ser una excepción, y conforme a clásicas reglas hermenéuticas, la reserva de ley marco debe ser interpretada de manera estricta, por lo cual se entiende que ella cubre exclusivamente las actividades expresamente señaladas por la Constitución. Por ello esta Corte había señalado “que la Carta Política resultaría violada si se “deslegalizaran” por esta vía asuntos que son de competencia exclusiva del Congreso y que jamás pueden ser modificadas por el Gobierno Nacional sin grave peligro para la seguridad jurídica y para la debida estructura de las jerarquías normativas”. (Corte Constitucional Sentencia C – 1166 de 2000. M.P. Alejandro Martínez Caballero).

objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno para modificar - **no regular originariamente, dado que el presupuesto de la facultad de “modificación” es su previo establecimiento legal** - por razones de política comercial los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas. Correlativamente, el ámbito del decreto se mueve en el marco del régimen de aduanas - **de origen legal** - para cuya **modificación** queda habilitado el Gobierno siempre que sea necesario **hacerlo por razones de política comercial**”.<sup>2</sup> (El resaltado es nuestro).

Adicionalmente, los antecedentes del artículo constitucional en cuestión, muestran que en esta precisa materia se advierte que el contorno de la competencia del Gobierno no puede, en ningún caso, trascender de lo puramente administrativo, debiéndose impedir que se ingrese en la órbita de lo político y “de las cuestiones de fondo y fundamentales” que por afectar los intereses de la Nación en su conjunto, corresponde al Congreso tratarlas y regularlas. (cfr. Ponencia sobre la Función Legislativa, ib. p. 4).

Teniendo claros entonces los límites de competencia entre el Congreso y el Gobierno en materia aduanera, es necesario revisar a continuación, bajo estos parámetros, la norma demandada.

En opinión del Instituto, el artículo 13 de la Ley 1066 se limita a extender la solidaridad y subsidiariedad del régimen tributario a las obligaciones en materia aduanera y cambiaria, para los solos efectos del proceso de cobro coactivo. En este orden de ideas, la disposición acusada no regula el comercio exterior ni modifica las disposiciones concernientes al régimen de aduanas.

## 2. En materia cambiaria

Resulta importante señalar que en materia cambiaria es la misma Constitución la que distribuye específicamente cada una de las funciones que deben desarrollar los tres entes encargados de regular asuntos de esa índole, a saber: el Congreso, el Gobierno y el Banco de la República, como se observa en las disposiciones que se citan a continuación.

De conformidad con el literal b) del numeral 19 del artículo 150 de la Constitución, compete al Congreso de la República por medio de ley, de las llamadas ‘marco’: “dictar las normas generales, y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el gobierno para los siguientes efectos: ... b) Regular el comercio exterior y señalar el régimen de cambio internacional, en concordancia con las fun-

---

<sup>2</sup> Corte Constitucional Sentencia C – 510 de 1992. M.P. Eduardo Cifuentes.

ciones que la Constitución consagra para la junta directiva del Banco de la República". Igualmente, le compete mediante ley ordinaria "Determinar la moneda legal, la convertibilidad y el alcance de su poder liberatorio, y arreglar el sistema de pesas y medidas" (150-13 C.N.), y "Expedir las leyes relacionadas con el Banco de la República y con las funciones que compete desempeñar a la Junta Directiva". (art. 150-22 C.N.).

Al tenor de lo dispuesto en el artículo 371 de la Carta, corresponden al Banco de la República, la regulación de la moneda, los cambios internacionales y el crédito; al igual que la emisión de la moneda legal; funciones estas que debe ejercer en coordinación con la política económica general. La junta directiva de dicho ente, según el artículo 372 *ibídem*, es "la autoridad monetaria, cambiaria y crediticia, conforme a las funciones que le asigne la ley (...). El Congreso dictará la ley a la cual deberá ceñirse el Banco de la República para el ejercicio de sus funciones y las normas con sujeción a las cuales el Gobierno expedirá los estatutos del Banco en los que se determinen, entre otros aspectos, la forma de su organización, su régimen legal, el funcionamiento de su junta directiva y del consejo de administración, el período del gerente, las reglas para la constitución de sus reservas, entre ellas, las de estabilización cambiaria y monetaria, y el destino de los excedentes de sus utilidades."

En este orden de ideas, si bien es cierto que, de acuerdo con las anteriores normas, corresponde al Congreso de la República señalar al Gobierno mediante ley marco los criterios y objetivos a los cuales debe sujetarse para el régimen de cambios internacionales, esto no significa que la regla acusada por estar relacionada con el tema, el Congreso, mediante la misma haya invadido automáticamente la órbita de competencia del Gobierno.

Por el contrario, dado que el artículo 13 de la Ley 1066 se ocupa de regular aspectos propios del cobro coactivo de las obligaciones en materia cambiaria, sus disposiciones pueden contenerse en una ley ordinaria.

En efecto, el objeto primordial de la Ley 1066 de 2006 no es otro que el de regular la gestión de recaudo de las obligaciones a favor del Tesoro Público, por cualquier concepto.

### 3. Consideración final

Sin perjuicio de lo hasta aquí expuesto, el Instituto considera que la intención de la norma acusada parecería ser la de extender a las obligaciones originadas en asuntos cambiarios y aduaneros, el procedimiento de cobro coactivo previsto en el Estatuto Tributario.

Sin embargo, en los términos generales en que está redactada la norma podría ocurrir que se desbordara el ámbito meramente procedimental de la materia regulada y se invadiera la órbita de aspectos sustanciales, en especial en lo relacionado con las causales de responsabilidad solidaria y subsidiaria.

#### IV. CONCLUSIONES

Por las consideraciones expuestas anteriormente, el **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO** estima que, de los cargos formulados en la demanda, no se desprende la inconstitucionalidad del artículo 13 de la Ley 1066 de 2006.

De los Honorables Magistrados, respetuosamente,

**(Fdo.) LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG, Presidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-140 del 28 de febrero de 2007 (Boletín 1815, página 546)** por la cual la Corte Constitucional resolvió:

Declarar **EXEQUIBLE** el artículo 13 de la Ley 1066 de 2006.

---

**TEMA: Impuesto sobre la Renta – Impuesto Complementario de Remesas – Autorización de Cambio de Titular de la Inversión Extranjera – Facultades para establecer Condiciones – Leyes Marco – Control de Cambios.**

**Ponente del Concepto: Dr. FRANCISCO FERNANDO REYES ORTIZ**

Expediente D-6547. Magistrado Ponente: Dr. Nilsón Pinilla Pinilla. Actor: Humberto Aníbal Restrepo Vélez. Concepto ICDT del 15 de noviembre de 2006.

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. 1827 del 27 de octubre de 2006, a continuación, transcribimos el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado por mayoría en sesión del Consejo Directivo del 14 de noviembre de 2006.

En la elaboración del concepto actuó como ponente el Doctor **FRANCISCO FERNANDO REYES ORTIZ**, 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 Luis Miguel Gómez Sjöberg, Bernardo Carreño Varela, Jaime Abella Zárate, Mauricio Piñeros Perdomo, Vicente Amaya Mantilla, María del Pilar Abella Mancera, Sofía Regueros de Ladrón de Guevara, Luz Clemencia Alfonso Hostios, Benjamín Cubides Pinto, Ruth Yamile Salcedo Younes y Fabio Londoño Gutiérrez.

La doctora María del Pilar Abella Mancera salva su voto y el doctor Luis Miguel Gómez Sjöberg, aclara su voto, según documentos que se anexan 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 Honorable Corte Constitucional, con mucho gusto contribuye al examen de constitucionalidad de la norma impugnada, lo que hace en los siguientes términos:

#### **NORMAS ACUSADAS**

Las normas acusadas son los artículos 326 y 327 del Estatuto Tributario. Asimismo, el artículo 90 de la Ley 788 de 2002, que adicionó un párrafo al artículo 326 del Estatuto Tributario demandado.

#### **Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989)**

**Artículo 326. Requisitos para la autorización de cambio de titular de inversión extranjera.** Para autorizar el cambio de titular de una inversión extranjera, el organismo nacional competente deberá exigir que se haya acreditado, ante la Dirección General de Impuestos Nacionales, el pago de los impuestos correspondientes a la respectiva transacción o se haya otorgado garantía del pago de dicho impuesto.

**Parágrafo.** Para acreditar el pago de los impuestos correspondientes a la respectiva transacción, el titular de la inversión extranjera que realiza la transacción deberá presentar declaración de renta y complementarios con la liquidación y pago del impuesto que se genere por la respectiva operación, en los bancos autorizados, para lo cual podrá utilizar el formulario señalado para la vigencia gravable inmediatamente anterior, de lo contrario no se podrá registrar el cambio de titular de la inversión. (Parágrafo adicionado por el artículo 90 de la Ley 788 de 2002, publicada en el Diario Oficial No. 45.046, de 27 de diciembre de 2002).

**Artículo 327. Facultad de establecer condiciones para el cambio de titular de inversión extranjera.** El Gobierno Nacional determinará las condiciones en que los titulares de inversiones extranjeras deben cumplir los requisitos previstos en el artículo anterior.

## FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

El actor considera que las normas demandadas vulneran el numeral 19 del artículo 150 de la Constitución Política.

Las razones para la acción de inconstitucionalidad que esgrime el demandante son de carácter sustancial. El mismo argumenta que los artículos 326 y 327 del Estatuto Tributario regulan en detalle un aspecto del régimen de inversión de capitales, que hace parte del régimen de cambio internacional, y que dicha competencia no corresponde al Congreso.

Así, el actor arguye que la regulación de tal régimen por parte del Congreso debe hacerse a través de *leyes marco o cuadro*, que de manera general indiquen los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno Nacional. Y, “a su turno, que es competencia del Gobierno Nacional ejercer dicha función, más que meramente reglamentaria, propiamente reguladora, mediante la expedición de normas que desarrollen los cambios internacionales, sobre la base de cumplir los objetivos y criterios generales señalados por el legislador en las leyes marco a las cuales debe ceñirse”.

La demanda recuerda que el artículo 326 del Estatuto Tributario tiene su origen en el Decreto-Ley 231 de 1983, que consagraba la obligación de acreditar o garantizar el pago de los impuestos correspondientes como requisito para autorizar el cambio de titular de la inversión extranjera. Y que el artículo 327 correspondía al artículo 52 de la Ley 9ª de 1983, que ordenaba al Gobierno Nacional determinar las condiciones en que los titulares de inversiones extranjeras debían cumplir dichos requisitos.

En concreto, respecto del artículo 326 del Estatuto Tributario, el demandante considera que el legislador mediante una disposición con fuerza de ley reguló directamente aspectos muy puntuales relacionados con el régimen de cambios internacionales. Para él, la norma no establece una obligación de carácter tributario, sino que exige un requisito formal adicional y específico al Banco de la República para que acepte el cambio del titular de la inversión extranjera; regulación específica del régimen de inversión de capitales y, por ende, del régimen de cambio internacional.

Luego, el actor señala el carácter tan especial en el que se ha transformado dicha obligación, haciendo alusión a las reglas específicas que para el cumplimiento de dicho deber fijan los decretos de lugares y plazos para la presentación de las decla-



raciones tributarias del Gobierno Nacional. A manera de ejemplo, el demandante cita algunas diferencias de las declaraciones de renta de los inversionistas por transferir la titularidad de la inversión extranjera en relación con un contribuyente ordinario; como son, la no correspondencia con el período del impuesto, dado que las declaraciones deben presentarse una por cada transacción realizada, y un plazo diferente al usual, un mes luego de la transacción. El decreto sobre la materia actualmente vigente es el No. 4714 de 2005.

Sobre el artículo 327 del Estatuto Tributario, considera que no correspondía al Congreso atribuir directamente dicha competencia al Gobierno, dado que la propia Carta la establece al mismo por derecho propio en el literal b) del numeral 19 del artículo 150 de la Constitución.

Finalmente, solicita un cambio de doctrina para el fallo, dado que él considera que la Corte ha “dejado entrever que, aparte de la atribución legislativa de dictar leyes marco referidas de manera exclusiva a la expedición de normas generales que señalen los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno Nacional para establecer dicho régimen, el legislador conserva, además, sus atribuciones generales de dictar leyes ordinarias sobre la misma materia”. La afirmación la sustenta con base en las sentencias C-615 de 1996 y C-343 de 2006.<sup>1</sup>

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

El control de cambios en Colombia data de 1931. En ese momento fue considerado como una función del legislador ordinario y, excepcionalmente, a cargo de autoridades cambiarias creadas por la ley o autorizadas por ésta. Fue sólo a través del Acto Legislativo No. 1 de 1968 que la competencia en materia económica tuvo una distribución concurrente entre el Congreso y el Gobierno Nacional. En tal sentido, se dotó al Ejecutivo de capacidad normativa en materia económica, reduciéndole al Congreso el margen de acción en este campo a únicamente la expedición de normas generales que rijan la actividad e indiquen los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno. Dichas normas generales fueron denominadas por la doctrina como *leyes marco o cuadro*. La finalidad de la reforma fue la de establecer mecanismos rápidos y eficientes para regular la economía que pudieran responder a la dinámica cambiante de ésta. Así, era fundamental la exigencia de decisiones

---

<sup>1</sup> En realidad, la Corte Constitucional en la citada sentencia señala que, si bien corresponde al Congreso dictar normas generales que indiquen los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno, para el caso de infracciones cambiarias existe una reserva de ley para la “definición de los elementos básicos de la infracción, el procedimiento sancionador, los entes encargados para imponer las sanciones y la definición misma de éstas últimas”.

oportunas, sin necesidad de tener que acudir al legislativo ordinario para su discusión, aprobación, sanción y publicación de la ley. La primera ley marco en materia de regulación de cambios internacionales, en desarrollo del numeral 22 del artículo 76 de la Constitución de 1886, fue la Ley 9ª de 1991, de 17 de enero de 1991, a pesar de la existencia de los preceptos constitucionales desde 1968.

Como se sabe, la Constitución Política de 1991 mantuvo en materia normativa económica la competencia concurrente señalada entre el Congreso y el Gobierno. De esta manera, autorizó al primero la expedición de leyes marco, a la cuales denomina leyes generales (C.P. arts. 150, numeral 19, literal b), y al Gobierno Nacional la intervención en esas actividades a través de regulaciones gubernamentales.

Ese reparto de competencias supone ciertas restricciones para el Congreso, en la medida en que no debe vaciar la competencia del Gobierno Nacional con leyes que concreten la materia. Por supuesto, los límites entre una ley marco y una regulación que la desarrolle no son claros, dado que el Congreso debe conservar cierta discrecionalidad para hacer las precisiones necesarias. En todo caso, cuando el Congreso invade ostensiblemente la órbita de Ejecutivo, deja de lado su función rectora y vulnera no sólo el artículo 150, numeral 19, de la Constitución Política sino también el 113 y 121.

Para el caso en cuestión, parece claro que legislador señaló un requisito muy preciso para aceptar el cambio de titular de la inversión extranjera. Dicha exigencia, establecida por motivos de control, en realidad es una regulación detallada en materia de inversión de capitales, que hace parte del régimen de cambios internacionales a cargo del Gobierno Nacional y no del Congreso. Más aun, la exigencia de tener que acreditar el pago de los impuestos a través de una declaración de renta presentada ante los bancos autorizados desborda ampliamente la competencia de "dictar normas generales que indiquen los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno".

## CONCLUSIONES

De todo lo expuesto, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario respetuosamente estima que las normas acusadas admiten las censuras constitucionales invocadas por el demandante, como quiera que vulneran el literal b del numeral 19 del artículo 150 de la Carta Política.

De los Honorables Magistrados.

Respetuosamente,

**(Fdo.) LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG, Presidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-339 del 9 de mayo de 2007 (Boletín 1826, página 73)** por la cual la Corte Constitucional resolvió:

Declarar **EXEQUIBLES**, por el cargo contenido en la demanda, los artículos 326 y 327 del Estatuto Tributario y el artículo 90 de la Ley 788 de 2002, que adicionó un párrafo al primero mencionado.

**ACLARACIÓN DE VOTO DEL DOCTOR LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG  
AL CONCEPTO DEL ICDT DENTRO DEL EXPEDIENTE D-6547**

Comparto la conclusión del proyecto del Dr. Fernando Reyes, pero la norma no considere propiamente que regule un tema de carácter cambiario, sino de orden tributario. En cualquier caso, a mi juicio, la norma es inconstitucional por las siguientes razones:

1. Si se insiste en que regula aspectos cambiarios, la Constitución Política, como lo indica el demandante, le impone al Congreso un espacio para dictar las normas de carácter general, reservándole una competencia al Gobierno Nacional y al propio Banco Central (Arts. 113, 150-19, 189 y 371).
2. Ahora bien, si las normas demandadas lo que persiguen es garantizar el pago de los impuestos, la inconstitucionalidad surge por varios motivos:
  - a) por un lado, por cuanto pretende de manera ambigua liquidar el impuesto de renta, obligando, aparentemente, a presentar una declaración por cada operación, con lo cual para un mismo contribuyente y responsable resultan aplicables normas contradictorias del Régimen del Estatuto Tributario. En este sentido, entonces, se viola el precepto fundamental de la certeza;
  - b) en segundo lugar, por cuanto un inversionista extranjero no necesariamente al cambiar de inversión, se retira del país. Lo que la norma pretende, resulta mal regulado por cuanto la garantía que impone ha debido referirse es a los extranjeros que finalizan sus operaciones en el país y se retiran. Bajo este entendimiento, habría podido regular el tema de una manera similar a la que existe para las sociedades que se liquidan o para las sucesiones;
  - c) finalmente, este es un aspecto de mera función administrativa, cuya competencia le ha sido asignada al Gobierno. Conforme al artículo 189-20, al Presidente le corresponde velar por la exacta recaudación de las rentas y caudales públicos.

En los anteriores términos dejo sucintamente aclarado mi voto.

**(Fdo.) LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG**

**SALVAMENTO DE VOTO  
DE LA DOCTORA MARÍA DEL PILAR ABELLA MANCERA  
AL CONCEPTO DEL ICDT DENTRO DEL EXPEDIENTE D-6547**

Muy respetuosamente, me aparto por completo del concepto que se proyecta enviar a la Corte constitucional por las siguientes razones:

1. Las normas acusadas, si bien generan un efecto en materia de inversión extranjera, son disposiciones tributarias, pues establecen un mecanismo de control que busca asegurar el pago del impuesto de renta que se genera sobre la utilidad en la transferencia de inversión extranjera.
2. La razón para exigir el pago del impuesto obedece sencillamente a que por tratarse de sujetos extranjeros, una vez el enajenante obtenga su utilidad, estaría por fuera de la jurisdicción colombiana y el Estado carecería de mecanismos para exigir y perseguir el pago del impuesto.
3. El legislador goza de potestad para establecer requisitos y regular todo lo atinente al pago de los tributos y dichas facultades son el fundamento de las normas acusadas.
4. La facultad para señalar el marco del régimen de cambios e inversión extranjera no impide al legislador establecer algunas regulaciones sobre esas mismas materias.

En mi opinión, no se configura la inexequibilidad que aduce el demandante.

Atentamente,

**(Fdo.) MARIA DEL PILAR ABELLA MANCERA**

\_\_\_\_\_

**TEMA: Impuesto Sobre las Ventas - Servicios Excluidos - Servicios Prestados por las Cajas de Compensación Familiar - Administración del Subsistema del Subsidio Familiar y del Sistema de Protección Social.**

**Ponente del Concepto: Dra. CATALINA HOYOS JIMÉNEZ**

Expediente D-6552. Magistrado Ponente: Dr. Humberto Sierra Porto. Actor: Juan Carlos Cortés González. Concepto ICDDT del 30 de noviembre de 2006.

En respuesta a la invitación formulada por esa Corporación para presentar concepto en el proceso de la referencia, cuya demanda fue remitida con oficio N° 1959 del pasado 16 de noviembre de 2006, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del día 28 de noviembre del presente año.

En la elaboración del presente actuó como ponente la Doctora **CATALINA HOYOS JIMÉNEZ**, 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 Luis Miguel Gómez Sjöberg, Alberto Múnera Cabas, Bernardo Carreño Varela, Juan Rafael Bravo Arteaga, Juan I. Alfonso Bernal, Álvaro Leyva Zambrano, Cecilia Montero Rodríguez, Mauricio A. Plazas Vega, Alfredo Lewin Figueroa, Vicente Amaya Mantilla, Juan de Dios Bravo González, Luis Enrique Betancourt Builes, María del Pilar Abella Mancera, Sofía Regueros de Ladrón de Guevara, Luz Clemencia Alfonso Hostios, Benjamín Cubides Pinto, Consuelo Caldas Cano y Marcela Ramírez Sternberg.

El doctor Bernardo Carreño Varela aclara su voto, según documento que se anexa al presente concepto.

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 disposiciones impugnadas, lo que hace en los siguientes términos:

### **1. Normas acusadas**

Las normas que el actor acusa son los numerales 3° y 8° del artículo 476 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario Nacional), modificado por el artículo 36 de la Ley 788 de 2002, que se transcriben a continuación:

Artículo 476

Art. 476. Servicios Excluidos del impuesto sobre las ventas

Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios:

(...)

3. Los intereses y rendimientos financieros por operaciones de crédito, siempre que no formen parte de la base gravable señalada en el artículo 447, las comisiones percibidas por las sociedades fiduciarias por la administración de los fondos comunes, las comisiones recibidas por los comisionistas de bolsa por la administración de fondos de valores, las comisiones recibidas por las sociedades administradoras de inversión, el arrendamiento financiero (leasing), los servicios de administración de fondos del Estado y los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993. Así mismo están exceptuadas las comisiones pagadas por colocación de seguros de vida y las de títulos de capitalización.

(...)

8. Los planes obligatorios de salud del sistema de seguridad social en salud expedidos por autoridades autorizadas por la Superintendencia Nacional de Salud, los servicios prestados por las administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de prima media con prestación definida, los servicios prestados por administradoras de riesgos profesionales y los servicios de seguros y reaseguros para invalidez y sobrevivientes, contemplados dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad a que se refiere el artículo 135 de la Ley 100 de 1993, diferentes a los planes de medicina prepagada y complementarios a que se refiere el numeral 3 del artículo 468-3.

(Subrayado lo demandado)

## 2. Fundamentos de la demanda

A juicio del actor las normas transcritas violan los artículos 13 (Derecho a la igualdad), 48 (Derecho a la Seguridad Social) y 150 (Funciones del Congreso) de la Constitución Política.

### 2.1. Violación del artículo 13

Considera el actor que el texto de los numerales 3º y 8º del artículo 476 del E.T. viola el artículo 13 de la Constitución Nacional, pues no le concede el mismo tratamiento

de exclusión consagrado para los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con la Ley 100 de 1993, a los servicios que prestan las Cajas de Compensación Familiar como administradoras y operadoras del subsistema del subsidio familiar y del sistema de protección social, siendo que éstas también hacen parte del sistema de seguridad social.

El actor afirma que en la medida en que el sistema de subsidio familiar y de protección social constituyen parte del servicio público de seguridad social, no hay causa que justifique un trato diferente al que reciben los servicios relacionados en la Ley 100, simplemente por no estar contenidos en esta normativa. En sus palabras, “la definición de dichas exclusiones desconoció que el sistema de subsidio familiar integra el sistema de seguridad social, pese a que el mismo no se encuentra regulado por la Ley 100 de 1993, con lo cual la norma del artículo 476 del Estatuto Tributario consagró un tratamiento diferenciado y discriminatorio respecto a los servicios del sistema de subsidio familiar, prestado por conducto de las Cajas de Compensación Familiar. Es decir, se aplica por mandato legal la exclusión en el impuesto a las ventas frente a los servicios de pensiones, salud y riesgos profesionales, pero no frente a los servicios del subsidio familiar y protección social que prestan las Cajas, no obstante ser éstas y sus servicios parte esencial del servicio público de seguridad social”.

En este orden de ideas, se configura una omisión legislativa que implica una violación al derecho a la igualdad, la cual debe ser valorada por la Corte Constitucional.

## **2.2. Violación del artículo 48**

En opinión del actor, las normas demandadas violan directamente el artículo 48 de la Constitución Política, pues al ser los recursos de las Cajas de Compensación Familiar de naturaleza parafiscal y hacer parte del sistema de seguridad social, sobre ellos no pueden recaer tributos ni pueden ser excluidos de un régimen de excepción o exclusión. La razón radica en que de acuerdo con el artículo 48 de la Constitución, “los recursos de la seguridad social tienen destinación constitucional que no puede ser afectada en finalidades diferentes, como medida de protección de primer orden, para preservarlos y condicionarlos a la aplicación de las políticas que desarrollan el sistema integral de protección social.”

En este orden de ideas, dado que las normas demandadas no excluyen del impuesto sobre las ventas a los servicios prestados por las Cajas de Compensación Familiar, los recursos de éstas están afectados a una finalidad diferente a la prevista por la Constitución.

### 2.3. Violación del artículo 150

Considera el actor que el Congreso de la República se excedió en el uso de las atribuciones a él conferidas por el artículo 150 de la Carta Política, al expedir el artículo 36 de la Ley 788 de 2002 que modificó los numerales 3º y 8º del artículo 476 del Estatuto Tributario, por cuanto si bien es cierto éste organismo cuenta con la autonomía en la configuración legislativa, esto no implica que las leyes puedan violar derechos consagrados en la misma Constitución.

En este orden de ideas, dado que las normas bajo estudio violan los derechos a la igualdad y a la seguridad social, el Congreso excedió sus facultades violando de esta manera el artículo 150 C.P.

### 3. Consideraciones del Instituto

De acuerdo con el actor, el artículo 476 del E.T. es inconstitucional por cuatro razones fundamentales:

- Porque desconoce el principio de igualdad, ya que el legislador excluyó del IVA los servicios vinculados a la seguridad social a que se refiere la Ley 100 de 1993, con lo cual no tuvo en cuenta los servicios, también vinculados a la seguridad social, a que se refieren las Leyes 21 de 1982 y 789 de 2002.
- Porque incurre en un vicio de inconstitucionalidad por omisión, en la medida en que la norma no tiene en cuenta, dentro de las exclusiones del IVA, los servicios prestados por las Cajas de Compensación Familiar vinculados al sistema de seguridad social. Esto, a juicio del actor, resulta discriminatorio frente a otros servicios vinculados a la seguridad social que sí se encuentran excluidos del impuesto.
- Porque al no excluir del IVA los mencionados servicios se quebranta el artículo 48 de la Constitución Política, en cuanto prohíbe destinar y utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines distintos a ella.
- Porque la libertad de configuración del legislador a que alude el artículo 150 de la C.P. no es absoluta.

Este Instituto procederá a estudiar los cargos expuestos por el actor, en el orden propuesto.

#### 3.1. Examen de los cargos a la luz del artículo 13 de la Constitución

El actor reprocha que el artículo 476 no haya cobijado con el tratamiento de la exclusión del IVA “los servicios que prestan las cajas de compensación familiar



como administradoras y operadoras del subsistema del subsidio familiar y del sistema de protección social”. A su juicio, tal circunstancia obedece a que tales servicios no fueron regulados por la Ley 100 de 1993 —pues finalmente la ley tributaria excluye los servicios vinculados con la seguridad social a que alude la Ley 100—, sino por otros compendios normativos como son las Leyes 21 de 1982 y 789 de 2002.

El problema planteado por el actor, a nuestro parecer, debe resolverse sobre la base de unos planteamientos muchos más concretos, que superen la discusión sobre la fuente normativa de la cual derivan los servicios regulados por el régimen del IVA. En ese sentido, vale la pena partir de la premisa que resume el régimen del impuesto sobre las ventas en Colombia —que en el caso de los *servicios* se generalizó a partir de la Ley 6 de 1992—, radica en que **todos los bienes que sean objeto de venta y todos los servicios prestados dentro del territorio nacional están gravados con el impuesto**, con excepción de los bienes y servicios taxativamente señalados en la ley. En términos muy simples, todas las operaciones de importación, venta y prestación de servicios se encuentran gravadas, a menos que el legislador haya dispuesto lo contrario.

Al establecer las excepciones al régimen *general* del IVA expuesto, que pueden darse en la forma de exenciones (o grávámenes a tasa cero que dan derecho al descuento de los impuestos a las ventas pagados por el responsable) o exclusiones (exoneraciones imperfectas que implican la no causación del gravamen en la venta del bien o la prestación del servicio, sin lugar al derecho al descuento), el legislador puede optar por definirlos en forma *personal* o *subjetiva* o en forma *real* u *objetiva*. Lo hace de manera *subjetiva* cuando determina que ciertas personas no quedarán cobijadas de una u otra forma por la regulación del tributo (como sucede con algunos agentes diplomáticos y consulares); o lo hace de manera *objetiva* cuando determina que ciertos bienes o servicios no quedarán sujetos al impuesto, con independencia de la *persona* que los venda o preste (como sucede en la mayoría de los casos, cuando se establecen listados de bienes y servicios que no están sometidos al impuesto). También podemos encontrar en la ley tributaria exoneraciones que combinan factores objetivos y subjetivos, como sucede en el caso de las exoneraciones que no sólo se dan en función del bien o servicio prestado, sino de la persona que los transfiere o presta (como sucede con la exclusión del IVA sobre las comisiones cobradas por determinados sujetos).

La anterior distinción es bien importante para desarrollar el test de igualdad que propone el demandante. Nosotros creemos que cuando el artículo 476 del E. T. excluye del IVA los servicios vinculados con la seguridad social “a que se refiere la Ley 100 de 1993”, lo que introduce es una exclusión de carácter *objetivo* que implica el no gravamen para los servicios comprendidos por la Ley 100 de 1993 y, en general, todos aquellos que se entiendan vinculados a la seguridad social de conformidad

con la misma. Es decir, el legislador habría podido optar por hacer un listado de los servicios referidos en esta ley, con lo cual habría definido el *objeto* de las exclusiones de manera clara y concreta; o simplemente hacer referencia al cuerpo normativo que contenía los servicios objeto de la exclusión, como en efecto lo hizo, para advertir que los que allí se regulasen iban a ser objeto del régimen especial. Obviamente la primera opción podría haber sido más técnica y clara, lo cual no quiere decir que la segunda sea, *per se*, inconstitucional.

Así mismo, el carácter *objetivo* de las exclusiones nos hace resaltar que las mismas no están dadas en función de las *personas* que proveen los servicios de seguridad social. Este punto es bien importante, porque el juicio de constitucionalidad de la norma no puede darse en función de si las cajas de compensación familiar quedaron o no cobijadas por la exclusión del IVA para algunos servicios de seguridad social, sino en función de si los *servicios* que ellas prestan debieron quedar cobijados por el referido régimen, bajo una consideración de igualdad. Del mismo modo, consideramos que de la norma no puede derivarse que el legislador pretendió exonerar a “todos los servicios de la seguridad social”, pues además de que dicha consideración no surge del texto de la norma, podría hacer que el alcance de la misma fuere demasiado amplio, como más adelante quedará evidenciado.

En definitiva, como la exclusión que hizo el legislador es de carácter *real*, lo primero que hay que hacer es definir cuáles de los servicios de la Ley 100 están excluidos del IVA, para así poder cotejarlos con los servicios que regulan las Leyes 21 de 1982 y 789 de 2002, que a juicio del demandante también deben estar excluidos del IVA. En otros términos, el problema de constitucionalidad no puede plantearse sobre la base de si los servicios regulados por las tres leyes en comentario constituyen servicios vinculados a la seguridad social, porque reiteramos que a nuestro modo de ver **el legislador tiene la facultad de eximir sólo algunos de ellos**, sino más bien en función de si los servicios de seguridad social regulados por la Ley 100, así como los vinculados a los mismos, pueden considerarse equivalentes, comparables o iguales a los servicios regulados por las Leyes 21 y 789, para efectos de considerar que unos y otros deben recibir el mismo tratamiento tributario. Para este Instituto, entonces, es perfectamente válido que la ley sólo exonere *algunos* servicios vinculados con la seguridad social—tal como sucede en este caso, ya que la norma demandada sólo hizo alusión a los servicios vinculados con la seguridad social, de conformidad con la Ley 100 de 1993—, siempre que tal decisión no implique un tratamiento discriminatorio frente a otros servicios prestados dentro del mismo sistema.

Lo primero que debemos advertir, en este sentido, es que la demanda no especifica qué servicios regulados por las Leyes 21 de 1982 y 789 de 2002 deberían estar comprendidos por el beneficio de la exclusión del IVA, lo cual dificulta la comparación entre los servicios cobijados por la norma y los servicios que el demandante

pretende deberían estar comprendidos en ella. No obstante, aceptamos que en la página 10 de la demanda (último párrafo) el actor sostiene que los servicios que no están incluidos y en relación con los cuales existe un tratamiento discriminatorio, son aquellos **que prestan las cajas de compensación familiar como administradoras y operadoras del subsistema del subsidio familiar y del sistema de protección social.**

Por lo anterior, haremos un cotejo entre los servicios de seguridad social a que se refiere la Ley 100; y los servicios prestados por las cajas de compensación familiar como administradoras y operadoras del subsidio familiar y del sistema de protección social, regulados por las Leyes 21 y 789, para de esta forma objetivizar los parámetros a la luz de los cuales debe hacerse el juicio de igualdad propuesto por el demandante.

De acuerdo con el artículo 8 de la Ley 100 de 1993, el Sistema de Seguridad Social Integral es el conjunto armónico de entidades públicas y privadas, normas y procedimientos y está conformado por los regímenes generales establecidos para "*pensiones, salud, riesgos profesionales y los servicios sociales complementarios que se definen en la presente ley*". Y, al leer el articulado, puede advertirse que los servicios que regula son, en la misma medida, los de *pensiones, salud, riesgos profesionales y los servicios sociales complementarios*. Estos últimos, de acuerdo con los artículos 257 y siguientes, constituyen un programa de auxilios para los ancianos indigentes que cumplan ciertos requisitos, planes sociales complementarios para la tercera edad y subsidios al desempleo.

Ahora bien, en cuanto al subsidio familiar, la Ley 21 en su artículo 5° establece que el mismo proviene de unos aportes —que no es del caso analizar ahora— cuyo destino consiste en pagos a los trabajadores beneficiarios, en dinero, especie o servicios de conformidad con la ley. Dado que el actor se refiere a los servicios que prestan las cajas de compensación como administradoras del subsidio familiar, entendemos que son estos los que merecen un especial análisis de cara a los cargos bajo estudio.

El subsidio en servicios, en este sentido, "es aquel que se reconoce a través de la utilización de las obras y programas sociales que organicen las Cajas de Compensación Familiar dentro del orden de prioridades prescrito en la ley". Del mismo sólo gozan algunos trabajadores (junto con sus beneficiarios), dependiendo de sus ingresos, y se concreta en los servicios a que alude el artículo 62 de la Ley 21 de 1982. De acuerdo con esta disposición, "Las obras y programas sociales que emprendan las Cajas de Compensación con el fin de atender el pago de subsidio en servicios o en especie, se realizarán exclusivamente en los campos y en el orden que a continuación se señala:

- 1o. Salud,
- 2o. Programas de nutrición y mercadeo de productos alimenticios y otros que compongan la canasta familiar para ingresos bajos (obreros), definida por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE),
- 3o. Educación integral y continuada; capacitación y servicios de biblioteca,
- 4o. Vivienda,
- 5o. Crédito de fomento para industrias familiares,
- 6o. Recreación social,
- 7o. Mercadeo de productos diferentes a los enunciados en el ordinal 2o.; el cual se hará de acuerdo con la reglamentación que expida posteriormente el Gobierno Nacional”.

En definitiva, los servicios que prestan las Cajas de Compensación Familiar como administradoras del subsidio familiar, son los de salud, alimentación, educación, biblioteca, vivienda, créditos de fomento, recreación y mercadeo.

Ahora bien, en cuanto a los servicios que prestan dichas Cajas como ejecutoras del sistema de protección social, encontramos que la Ley 789, en su artículo primero, define dicho sistema como el conjunto de políticas públicas orientadas a disminuir la vulnerabilidad y a mejorar la calidad de vida de los colombianos. En esta medida, las cajas de compensación prestan un sinnúmero de servicios como de recreación social, deportes, turismo, centros recreativos y vacacionales; cultura, museos, bibliotecas y teatros; vivienda de interés social; créditos, jardines sociales o programas de atención integral para niños y niñas de 0 a 6 años; programas de jornada escolar complementaria; educación y capacitación; atención de la tercera edad y programas de nutrición materno-infantil y, en general, el desarrollo de todos los programas y servicios que les han sido autorizados.

Así las cosas, si pretendiésemos hacer un cuadro comparativo de los servicios excluidos del IVA a que se refiere la Ley 100 y los servicios a que se refieren las Leyes 21 de 1982 y 789 de 2002, encontramos:

Ley 100 de 1993	Ley 21 de 1982 y 789 de 2002
Salud	Salud
Cubrimiento de Pensiones	
Cubrimiento de Riesgos profesionales	
Cubrimiento de servicios complementarios	
Servicios vinculados con los anteriores (art. 476 E.T.)	Educación
	Alimentación
	Vivienda
	Créditos de fomento
	Recreación
	Deportes
	Turismo
	Cultura
	Los demás que les han sido asignados

Una vez revisado este cuadro, puede advertirse que no existe una *identidad* total entre los servicios a que se refiere la Ley 100 de 1993 y los servicios que regulan las Leyes 21 y 789, por lo cual nos parece que la norma demandada no viola el principio de igualdad en atención a las razones expuestas por el actor. En efecto, reiteramos que la exclusión del IVA a que se refiere el artículo 476 del E.T. es totalmente *objetiva* o *real*, en cuanto cubre a ciertos servicios, los cuales no parecen identificarse con los que regulan las normas que se refieren a las funciones de las Cajas de Compensación. De otro lado, nos parece importante advertir que algunos de los servicios prestados por las Cajas de Compensación Familiar ya están excluidos del IVA, como sería el caso de los servicios de educación y salud, de crédito y cultura, para citar algunos ejemplos.

De todos modos, para este Instituto es obvio que en la medida en que la ley permita a dichas Cajas prestar los servicios vinculados a la seguridad social de acuerdo con la Ley 100 de 1993, están cobijadas por la misma disposición demandada por el accionante, es decir, el artículo 476 del E.T. De hecho, como lo estableció la misma Corte Constitucional en la sentencia C-041 de 2006, “las Cajas de Compensación Familiar cubren el subsidio familiar a los trabajadores, desarrollan actividades en el ámbito de la recreación y el deporte, asignan subsidios de vivienda de interés social, y participan del sistema de seguridad social integral, creado y organizado por la Ley 100 de 1993, para administrar recursos del régimen subsidiado de salud, y actúan en la administración y prestación de servicios en el sistema de protección social en beneficio de los desempleados, adelantando programas de micro crédito”.

En síntesis, con la salvedad expuesta en el párrafo anterior, dado que los servicios a que alude la Ley 100 de 1993 son **distintos** de los que regulan las Leyes 21 de 1982 y 789 de 2002, creemos que el artículo 476 del E.T. no viola el principio de igualdad, como lo denuncia el actor. En este sentido, nos parece irrelevante entrar en la discusión de si los servicios prestados por las cajas de compensación son servicios vinculados o no a la seguridad social, porque como dijimos, la exclusión que regula la ley tributaria está definida en función de la naturaleza *concreta* de cada uno de los servicios (salud, pensiones, riesgos profesionales, servicios sociales complementarios y vinculados con los mismos) y no en función de su naturaleza *general*, es decir, en función de si los mismos constituyen o no seguridad social. De esta forma, creemos que la exclusión de los servicios que prestan las Cajas, que de ninguna manera se identifican con los propósitos de la Ley 100 de 1993 y que tampoco se encuentran excluidos del IVA por otras normas, requiere un debate parlamentario.

### 3.2. Los vicios de inconstitucionalidad por omisión

De acuerdo con la jurisprudencia de la Corte, los siguientes son los requisitos que deben cumplirse para que se presenten vicios de inconstitucionalidad por omisión:

- Que exista una norma sobre la cual se predique la omisión.
- Que una omisión en la norma excluya de sus consecuencias, aquellos casos que, por ser asimilables, deberían subsumirse dentro de su presupuesto fáctico.
- Que dicha exclusión no obedezca a una razón objetiva y suficiente.
- Que al carecer de una razón objetiva y suficiente, la omisión produzca una desigualdad injustificada entre los casos que están y los que no están sujetos a las consecuencias previstas por la norma.
- Que la omisión no viole derechos fundamentales.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, consideramos que los vicios de inconstitucionalidad señalados por el actor no existen. De hecho, no creemos que el artículo 476 del E.T. excluya de sus consecuencias los casos que, según el actor, resultan asimilables a los comprendidos en la norma. La diferencia entre los servicios excluidos por la norma demandada y los servicios que según el actor deberían quedar comprendidos por la misma, impide cualquier juicio objetivo sobre las consideraciones que pudo tener el legislador para excluir a los primeros y gravar a los segundos.

### 3.3. Examen de los cargos a la luz del artículo 48 de la Constitución

De acuerdo con el actor, el hecho de que algunos servicios de la seguridad social — como son, a su juicio, los que prestan las cajas de compensación— no se encuentren excluidos del impuesto sobre las ventas, viola el precepto constitucional contenido en el artículo 48 de la Constitución Política, según el cual “no se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella”.

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario no se pronunciará sobre si los servicios que prestan las cajas de compensación constituyen o no parte del sistema de seguridad social a que se refiere el artículo 48 de la Constitución, pues la literatura sobre el tema abarca tesis a favor y en contra de tal posición. Dada nuestra especialidad dejamos la solución de tan trascendental debate en manos de expertos y, de esta forma, nos centraremos en las consideraciones de carácter estrictamente tributario que sugiere la demanda presentada por el actor.

Lo primero que debe advertirse, es que el impuesto sobre las ventas en Colombia se caracteriza por (i) ser un impuesto plurifásico que grava los bienes y servicios en todas las etapas de su ciclo económico; y por (ii) recaer sobre el valor agregado. La materia imponible del tributo es el consumo, por lo cual la legislación permite que el tributo sea trasladado al consumidor final pero sólo bajo el perfil económico, pues este último no tiene ningún tipo de responsabilidad frente al Estado por el pago del tributo, como tampoco por el cumplimiento de otras obligaciones de tipo formal.

Lo anterior se traduce en que los responsables que venden bienes o prestan servicios gravados, no sólo tienen derecho a *repercutir* el impuesto en el consumidor final (por ello se dice que el IVA es un impuesto *indirecto*), sino que además tienen el derecho a *descontar* los impuestos a ellos repercutidos en las distintas etapas anteriores a la prestación de los servicios o la venta de los bienes que se encuentran sometidos al impuesto.

De acuerdo con lo anterior, podemos demostrar una premisa: cuando los servicios de la seguridad social se encuentran **gravados** o **exentos** del IVA, no puede predicarse que los “recursos” de las instituciones que los prestan, que para el caso serían responsables del impuesto, se estén desviando a fines distintos de dichos servicios. Ello es así, porque en el caso en que los servicios se encuentren gravados, el IVA siempre será trasladado al consumidor final, que sin duda no puede confundirse con la institución de seguridad social que presta el servicio y que está amparada por la norma constitucional. Y, por el contrario, la institución de seguridad

social siempre podrá solicitar el descuento del IVA a ella repercutido, con lo cual el impuesto **no puede afectar, como tampoco afecta, a sus recursos.**

Y en el caso de que los servicios se encontrasen **exentos** —como desafortunadamente no ocurre—, la misma premisa resultaría aplicable, aunque con un efecto mucho más amplio: en tal caso, además de que el consumidor final no tendría porqué sufragar el impuesto, la entidad prestadora del servicio podría solicitar el descuento de todos los impuestos a ella repercutidos, de acuerdo con las reglas propias que, para el régimen de exención, consagra nuestra ley tributaria.

En otras palabras, no se presenta la violación que afirma el demandante cuando sostiene que el hecho de que los servicios de seguridad social prestados por las cajas de compensación no se encuentren excluidos del IVA, sino gravados, implica que los recursos de la seguridad social se destinen a fines distintos de la misma. Ello no es cierto, por cuanto, como dijimos, en los casos en que los servicios se encuentran gravados, el IVA es trasladado al consumidor final (que no está amparado por el artículo 48 de la Constitución), pero sobre todo, porque las instituciones que prestan los servicios, pueden ejercer su derecho al descuento (que en términos simples es equiparable a una *recuperación* de los impuestos pagados) como responsables del tributo.

En cambio, este Instituto no puede dejar de pronunciarse sobre las graves distorsiones que están implícitas en los regímenes de *exclusión* del IVA, que en muchos casos son desconocidas porque el mismo siempre ha pretendido mostrarse a la opinión pública como un “beneficio” que el legislador otorga a los contribuyentes. En efecto, la aplicación del régimen de *exclusión*, además de producir efectos indeseados en la estructura general del impuesto sobre las ventas, implica que en los casos bajo estudio —que giran en torno a servicios de la seguridad social *excluidos* del impuesto— los recursos de la seguridad social sí terminen afectos al pago de impuestos, al contrario de lo que prescribe el artículo 48 de la Constitución, por las razones que expondremos a continuación.

El régimen de exoneraciones del impuesto en Colombia, a pesar de las múltiples reformas que se han hecho en pro de aumentar la base sobre la cual se aplica el tributo, es bastante amplio. Bajo este régimen se contemplan dos figuras: la de la exención y la de la exclusión.

El régimen de *exenciones* implica, como ya expusimos, un régimen de exoneración perfecta tipo tasa cero, que se caracteriza porque sus responsables tienen derecho a la devolución de la totalidad de los impuestos a ellos repercutidos con ocasión de la operación que recibe el tratamiento de exenta. En Colombia se encuentran exentos los bienes que se exporten, los bienes y servicios intermedios de la producción que se



vendan o presten a sociedades de comercialización internacional para ser exportados en el primer caso o para producir bienes finales que sean exportados en el segundo, y otros bienes como ciertos cuadernos e impresos, el alcohol carburante con destino a la mezcla con gasolina para los vehículos automotores, las carnes, huevos, queso fresco, leche, pescado y los libros y revistas de carácter científico y cultural.

El régimen de *exclusiones*, por el contrario, implica un régimen de exoneración *imperfecta*. Parte del supuesto de que el bien o servicio no se encuentra gravado, pero quien lo vende o presta no es responsable del impuesto y, por ello, además de no estar obligado a cumplir con las obligaciones formales y sustanciales derivadas del tributo, no tiene derecho a recuperar los impuestos que le hubieren sido repercutidos para producir o comercializar el bien final o para prestar el servicio, los cuales terminan por convertirse en un mayor valor del costo de producción o comercialización y, en la medida en que la elasticidad de la demanda lo permita, terminan por ser reflejados en un mayor precio de los productos vendidos. Este régimen ha sido duramente criticado por los conocedores del tema, no sólo en Colombia sino también en Derecho Comparado<sup>1</sup>, pues además de incrementar los costos de producción o de prestación de servicios de quienes desarrollan las actividades *excluidas* —en cuanto no pueden ejercer derecho al descuento del IVA, el cual termina por convertirse en un mayor costo de producción o de prestación del servicio—, genera inequidades en el comercio internacional, en perjuicio de la producción nacional. En relación con este último aspecto, el régimen de exclusiones beneficia en mayor medida a los bienes y servicios importados, pues los producidos dentro del territorio, al contrario de lo que sucede con los importados, llevan consigo el IVA “implícito” representado en los impuestos que el productor pagó pero que no puede descontar por efecto de la exclusión y que sin duda encarecen el costo de sus bienes y servicios. Bajo este régimen está cobijada gran parte de los artículos de primera necesidad, las materias primas para plaguicidas, insecticidas y vacunas, equipos ambientales, petróleo crudo destinado a refinación, gas natural, algunas pólizas de seguros, la importación de maquinaria pesada por parte de ciertas personas, algunos bienes y servicios vinculados con la educación, la investigación científica y tecnológica, algunas modalidades de transporte, los intereses y rendimientos financieros por operaciones de crédito, las comisiones recibidas por sociedades administradoras de inversión, leasing, colocación de seguros de vida y títulos de capitalización, los servicios públicos domiciliarios, las boletas de entrada a espectáculos culturales, deportivos y de recreación, bienes y servicios en el interior del sector agrícola, servicios funerarios, algunos servicios de publicidad, etc.

---

<sup>1</sup> Un informe extenso sobre la materia se encuentra en las Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Quito, 2004.

En definitiva, el régimen de exclusiones en el IVA no cumple, desde el punto de vista económico, con el propósito de desgravar ciertos bienes y servicios, porque lo que sucede es que el gravamen se traslada jurídicamente del consumidor al productor, pero este último siempre buscará, económicamente, trasladar el impuesto al consumidor final por la vía del precio, ante su imposibilidad de descontar los impuestos a él repercutidos. Así mismo, es injusto, inequitativo y contrario a los principios del comercio internacional, en cuanto hace que los bienes y servicios que se transfieren o prestan en Colombia resulten con un sobreprecio que no tienen los productos importados, sobreprecio que en tal medida, los hace menos competitivos. Por ello, se dice que una estructura del IVA “ideal” debe partir de un gravamen generalizado sobre la base de una tarifa también general, con algunas “exenciones” —no exclusiones— que recaigan sobre bienes y servicios de primera necesidad o de carácter especial.

En otros términos, cuando las instituciones prestadoras de los servicios de seguridad social no tienen derecho a *descontar* los impuestos a las ventas a ellas repercutidos, como es propio de un régimen de exclusión, la consecuencia obvia es que los recursos del sistema sí terminan por desviarse a fines distintos del servicio, como sería el pago de los impuestos que las instituciones del sistema no pueden descontar y que terminan por convertirse en mayor costo para ellas. Y aún cuando este hecho sobrepasa los términos del control de constitucionalidad en el presente caso, no podemos dejar de advertir que si lo que pretende el legislador es exonerar los servicios de la seguridad social, ello debería reflejarse en un régimen de “exención”, pero de ninguna manera en un régimen de “exclusión” del impuesto.

En definitiva, al contrario de lo que afirma el actor, los únicos regímenes del IVA que facilitan el cumplimiento del precepto contenido en el artículo 48 de la Constitución, son los de gravamen a tarifa general —porque los gravámenes a tarifas reducidas producen parcialmente el mismo efecto de las exclusiones, en cuanto el responsable sólo puede ejercer su derecho al descuento hasta concurrencia de la tarifa aplicable al bien o servicio que presta y el resto llevarlo como un mayor valor de su costo— y los de exención. Por el contrario, el régimen de exclusión, a nuestro juicio, sí resultaría violatorio del artículo 48 de la Constitución Política, en cuanto determina la desviación de recursos del sistema a fines distintos al mismo.

Por lo anterior, consideramos que este cargo tampoco está llamado a prosperar.

#### **3.4. Examen de los cargos a la luz del artículo 150 de la Constitución**

El actor afirma, en su demanda, que la libertad de configuración del legislador no es absoluta y que, por el contrario, tiene como límite los principios consagrados en la Carta.

El Instituto comparte dicha posición, pero como quedó expuesto, no encuentra ningún motivo por el cual el legislador, al no haber contemplado los servicios que prestan las cajas de compensación dentro del listado de servicios excluidos del IVA, haya violado otros preceptos constitucionales, concretamente los principios de igualdad y de no afectación de los recursos de la seguridad social, que son reiterados a lo largo de la demanda.

#### 4. Conclusiones

Por las razones expuestas anteriormente, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario considera que el artículo 476 del E.T., en los apartes demandados y bajo el análisis propuesto, no contraría la Constitución. En todo caso, debe entenderse que en la medida en que la ley permita a las Cajas de Compensación prestar los servicios vinculados a la seguridad social de acuerdo con la Ley 100 de 1993, están cobijadas por la misma disposición demandada por el accionante, es decir, el artículo 476 del E.T.

De los Honorables Magistrados,

Atentamente,

**(Fdo.) LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG, Presidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-341 del 9 de mayo de 2007 (Boletín 1841, página 572)** por la cual la Corte Constitucional resolvió:

Declarar **EXEQUIBLE**, por los cargos analizados, la expresión “de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993”, contenida en el numeral 3° y el numeral 8° en su totalidad del artículo 36 de la Ley 788 de 2002.

#### **ACLARACIÓN DE VOTO DEL DOCTOR BERNARDO CARREÑO VARELA AL CONCEPTO DEL ICDT DENTRO DEL EXPEDIENTE D-6552**

Comparto el concepto emitido en el sentido de que las normas atacadas no infringen el orden constitucional, pero debo aclarar, en relación con la argumentación:

##### 1. Frente al Ataque por Violación del Artículo 13 Constitucional.

En mi sentir la demanda es clara en el ataque: la desigualdad reside en el hecho de que algunas actividades que también son seguridad social, y que

desarrollan las Cajas de Compensación Familiar (“el subsidio familiar y la protección social”, dice textualmente), están gravadas y en cambio las relacionadas con la seguridad social con “*pensiones salud y riesgos profesionales*”, no.

Las normas atacadas confieren un beneficio tributario, lo cual, por definición, constituye una excepción que aprovecha a un sector dado. La pregunta que debe hacerse, de acuerdo con la doctrina y la jurisprudencia es si el fin buscado es constitucionalmente aceptable, si es idóneo y proporcionado al fin buscado.

Es pertinente aclarar que, como lo deja claro el concepto aprobado, quien paga el IVA es el usuario del servicio, no las Cajas de Compensación. Y sobre esta base se puede afirmar, sin lugar a duda que abaratar para el usuario el costo de la seguridad social en “pensiones, salud y riesgos profesionales”, es un fin constitucionalmente válido; que es idóneo para lograr que esos servicios alcancen al mayor número de personas y que es proporcional a ese fin.

Por estos aspectos, es claro que el beneficio tributario es constitucional.

Para saber si se rompe el principio de igualdad se podría decir, en abstracto, que el legislador ha considerado que ese sector de la seguridad social merece más apoyo que los demás. Para juzgar en concreto si ese apoyo es, o no constitucional haría falta conocer a cuales de los servicios que prestan las Cajas de Compensación se refiere el actor.

Si nos atenemos al texto de la demanda, ella se refiere al subsidio familiar, que no está gravado con el IVA (ni con ningún otro tributo); y a la protección social, que es una noción demasiado vaga para que el INSTITUTO pueda emitir un concepto.

Es de anotar, también, que los ponentes para el primer debate que se dio al artículo en la Asamblea Nacional Constituyente, después de afirmar que la seguridad social abarca campos extensos, dijeron: “*Creemos que las condiciones actuales del país no permiten realmente un sistema de seguridad amplio en ambos sentidos. Propugnamos por (sic) un sistema de cobertura universal pero inicialmente limitado a la protección e la salud y a la previsión social*”(Cita tomada de “Constitución Política de Colombia, Origen, Evolución y Vigencia”, Carlos Lleras, Marcel Tangarife. Bogotá, 1.996, ISBN 958-9421-56-3, T 1º, p. 223). Entonces, según el criterio del constituyente, los servicios que prestan las Cajas de Compensación no estarían incluidos en la seguridad social, afirmación que merece una revisión, por múltiples razones, pero que ahora es innecesaria.

Pero hay un hecho notorio, al cual sí puede referirse: las Cajas de Compensación ejercen actividades comerciales en beneficio de sus afiliados; tienen almacenes y centros comerciales, servicio de hotelería. Al acceder a esos servicios, el usuario, está demostrando la misma capacidad tributaria que el resto de los ciudadanos y no existe razón alguna para disminuir su carga tributaria, salvo las de orden general v.gr. las que impiden gravar el mínimo vital, que se rigen por otros parámetros.

Resulta entonces, obvio afirmar que la salud, las pensiones y los riesgos profesionales no son comparables con los servicios que se prestan mediante la ejecución de actos de comercio, y que por lo tanto, el establecimiento de beneficios en su favor es constitucionalmente válido.

## 2. Frente al artículo 48 de la Carta.

La demanda concreta su cargo en que al no excluir del pago del IVA los servicios que prestan la Cajas de Compensación, se destinan los recursos de la seguridad a fines distintos.

Como ya se hizo ver, el concepto demuestra claramente y sin lugar a dudas que el IVA, en los casos de bienes y servicios gravados o exentos, no se paga con recursos del sistema de seguridad, sino por los usuarios, y por lo tanto nunca ha formado parte de la seguridad social.

Y, también de manera clara y convincente, demuestra que cuando la ley excluye del tributo servicios o bienes, quien los suministra debe asumir el IVA pagado por los insumos; y añade algunas consideraciones sobre el resultado de la aplicación del régimen tarifario del tributo, gracias a las cuales el artículo demandado resulta constitucional.

En medio de esas elucubraciones, afirma, de paso, que el pago de tributos es ajeno a la seguridad social y por lo tanto, si el resultado de la exclusión fuera el gravamen con los insumos, sería inconstitucional por *“utilizar o destinar los recursos de las instituciones de la seguridad social, para fines diferentes a ella”* (así dice el artículo 48 constitucional).

Sin criticar los ejercicios mentales que llevan a afirmar que la exclusión es, en este caso, constitucional, debo hacer dos observaciones:

En primer lugar: la tesis de que el pago de tributos es una inversión distinta a la seguridad social es insostenible. En primer lugar podría decirse que es

casi subversivo del orden jurídico predicar que el pago de tributos pueda ser inconstitucional. Y luego, afirmar que ese pago no es necesario para prestar los servicios de la seguridad social, es ilógico: así, el pago del impuesto predial por las oficinas donde funcionan los entes prestadores del servicio y de las que son dueños, o el IVA por el arrendamiento que pagan, o el que viene incluido en el papel que utilizan; más aún, los gastos que hacen en seguridad, en afiliaciones, en información, etc. serían ajenos al sistema.

Utilizando una analogía con el art. 1501 del C.C., diría que hay dos elementos en la seguridad social: aquellos que son de su esencia, como el pago de una pensión; y los que son de su naturaleza, como los que anoté arriba.

Afirmo, en fin, que el pago de tributos no es diferente a la seguridad social.

Por otra parte: los textos demandados no tratan ese problema; las normas que establecen las consecuencias de las exclusiones son distintas, no están demandadas y no se requieren para formar la proposición jurídica. El tema, fuera de servir para aclarar la posición del INSTITUTO, y para dar luces sobre la diferencia, es ajeno a lo controvertido.

**3. Vigencia de las Normas.**

El artículo demandado no puede contemplar normas posteriores. Los beneficios o definiciones que traiga la Ley 789 de 2002 no pueden estar contemplados en el artículo demandado, que es anterior.

Atentamente,

(Fdo.) BERNARDO CARREÑO VARELA

**CONCEPTOS DEL ICDT PARA LA CORTE CONSTITUCIONAL**  
**Año 2007**

---

**TEMA: Poder Tributario - Potestad para gravar la Propiedad Inmueble - Autonomía de las Entidades Territoriales - Reducto Mínimo - Principios Constitucionales - Principios Políticos del Sistema - Principio de Preservación del Derecho.**

**Ponente del Concepto: Dr. FABIO LONDOÑO GUTIÉRREZ**

Expediente D-6578. Magistrado Ponente: Dr. Rodrigo Escobar Gil. Actor: Humberto de Jesús Longas Londoño. Concepto ICDT del 22 de enero de 2007.

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. 2084 del pasado 19 de diciembre, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 18 de enero del presente año.

En la elaboración del presente actuó como ponente el Doctor **FABIO LONDOÑO GUTIÉRREZ**, 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 Luis Miguel Gómez Sjöberg, Juan Pablo Godoy Fajardo, Alberto Múnera Cabas, Bernardo Carreño Varela, Juan Rafael Bravo Arteaga, Jaime Abella Zárate, Juan I. Alfonso Bernal, Carlos A. Ramírez Guerrero, Álvaro Leyva Zambrano, Juan Camilo Restrepo Salazar, Vicente Amaya Mantilla, Juan de Dios Bravo González, Luis Enrique Betancourt Builes, Sofía Regueros de Ladrón de Guevara, Fernando Reyes Ortiz, Gabriel Ibarra Pardo, Benjamín Cubides Pinto y Ruth Yamile Salcedo Younes.

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 hace en los siguientes términos:

---

**INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**

## NORMAS ACUSADAS

**EL IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO** propiamente dicho, comprendido en los artículos: 1º, 2º, 4º, 5º, 6º, 8º, 9º, 10, 12, 13, 14, 15, 16 y 17 de la Ley 44 de 1990; en los artículos 1º, 4º párrafo, 5º, 6º y 7º de la Ley 601 de 2000; en el artículo 30 de la Ley 14 de 1983; en los artículos 186, 193, 194 del Decreto 1333 de 1986; en el artículo 77 de la Ley 75 de 1986; en el artículo 61 de la Ley 55 de 1985; y en el artículo 76 (parcial) de la Ley 49 de 1990; el impuesto de parques y arborización regulado en los artículos 220, 221 y 222 del Decreto 1333 de 1986; el impuesto de estratificación económica de que tratan los artículos 112, 113, 114, 115 y 116 de la Ley 9 de 1989; la sobretasa de levantamiento catastral de que versa el artículo 118 de la Ley 9 de 1989, los artículos 10, 11, 12 y 13 de la Ley 128 de 1941, y el artículo 13 de la Ley 50 de 1984; otros impuestos a la propiedad inmueble de que tratan los literales b) y c) del artículo 233 del Decreto 1333 de 1986 y el artículo 7 de la Ley 97 de 1913; y el gravamen a la propiedad raíz urbana que trata el artículo 17 de la Ley 94 de 1931, y el gravamen llamado **LA PLUSVALÍA** regulada en los artículos 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 89 y 90 de la Ley 388 de 1997.

## FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

La demanda propone como cargo general que por imponer el legislador gravámenes a la propiedad inmueble, como el impuesto predial unificado, se viola la competencia exclusiva que tienen los Municipios para gravar la propiedad inmueble, con la excepción de la contribución de valorización; la violación de la autonomía de las entidades territoriales y vulneración de reducto mínimo de la autonomía fiscal municipal.

Plantea que conforme al artículo 317 de la Constitución Política de Colombia sólo los municipios pueden gravar la propiedad inmueble, lo que constituye un límite a la libertad y facultad del legislador de hacer leyes, y de establecer las competencias de las entidades territoriales, del artículo 150 inciso 1º y numeral 4, 151 y 288 de la Constitución.

Expone que la asignación de competencias normativas de las entidades territoriales y la distribución de las mismas entre la Nación y éstas entidades, debe hacerlas el legislador, únicamente por ley orgánica y no por ley ordinaria; y aún así, el legislador debe respetar la competencia privativa de las entidades territoriales de gravar la propiedad inmueble y no abrogarse la competencia de gravarla despojando a los municipios de su propia competencia, atribuida por el constituyente.

El llamado reducto mínimo de la autonomía fiscal de los municipios no existe para el caso de gravar la propiedad inmueble, por lo que se violan los artículos 317, 287 inciso 1º y 313 numeral 4º de la Constitución. Resulta también violado el artículo



338, ibídem, pues las leyes que crearon, autorizaron o cedieron los gravámenes a la propiedad inmueble fueron expedidas en tiempo de paz y le correspondía imponerlos a los municipios.

Además, sostiene que sólo los municipios pueden fijar directamente los elementos esenciales de los gravámenes a la propiedad inmueble y no el legislador; que son inconstitucionales las normas que establecen exenciones y tratamientos preferenciales en relación con la propiedad inmueble; que sólo los municipios pueden establecer gravámenes sobre administración y recaudo del gravamen a la propiedad inmueble; y repite los mismos argumentos en su análisis inconstitucional de la plusvalía.

### CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO

Para el análisis de los planteamientos de la demanda, en relación con las normas sobre las que fue aceptada, es necesario considerar los siguientes aspectos, que son determinantes para arribar a conclusiones sobre la exequibilidad o no de las disposiciones acusadas: los principios políticos del sistema; el poder tributario y sus competencias; y la naturaleza jurídica de las disposiciones acusadas.

#### Principios Políticos del Sistema<sup>1</sup>

Conforme al artículo 1º de nuestra Constitución Política, *“Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de república unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto a la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general”*.

Así, nuestro Estado es unitario, descentralizado, y las entidades territoriales gozan de autonomía respecto de la Nación.

La estructura del Estado así consagrada, presenta un marco de actuación tanto de las ramas del poder público a nivel central como de las entidades territoriales, las que únicamente están autorizadas para proceder bajo las directrices generales del Estado, pues los conceptos de unidad y de descentralización así lo imponen<sup>2</sup>. Tal vez presenta alguna confusión determinar el alcance del concepto “autonomía de las entidades territoriales” pues pareciera que la dirección política tendiera a un esque-

<sup>1</sup> Ver RAMÍREZ BAQUERO, C. E., “Régimen de las entidades territoriales en la Constitución”, *La Hacienda de las Entidades Territoriales*, ICDT, Revista 44, Bogotá, 1994, págs. 54 y 55.

<sup>2</sup> Ver Sentencia C-1114 de 2003 de la Corte Constitucional Colombiana.

ma federalista, con algún grado de potestad legislativa de éstas entidades<sup>3</sup>, pero la verdad es que las normas de igual estirpe constitucional que desarrollan el principio le limitan sus poderes, que en lo básico y fundamental, deben someterse a la Constitución y a la Ley.

El artículo 287 de la misma Constitución Política, reitera el principio de autonomía de las entidades territoriales y claramente precisa dos aspectos: el primero, que la autonomía es “*para la gestión de sus intereses*”, y el segundo que dicha gestión se desarrollará “*dentro de los límites de la Constitución y la ley*”<sup>4</sup>.

De otro lado es pertinente considerar el principio de “preservación del derecho”, teniendo en cuenta que 54 de los 60 artículos demandados son anteriores a la Constitución del 91, por lo que no podían, en estricta lógica, adoptarse según las formalidades vigentes con posterioridad.

### **Poder Tributario y Competencias**

Las precisiones iniciales sugieren analizar el concepto de poder tributario, entendido como la potestad o facultad que tiene el Estado de imponer tributos distribuida

<sup>3</sup> LLERAS DE LA FUENTE, C., ARENAS CAMPOS, C. A., CHARRY URUEÑA, J. M., HERNÁNDEZ BECERRA, A., *Interpretación y Génesis de la Constitución de Colombia*, Cámara de Comercio de Bogotá, Bogotá, D.C., 1992, pág. 88.

<sup>4</sup> LLERAS DE LA FUENTE, C., ARENAS CAMPOS, C. A., CHARRY URUEÑA, J. M., HERNÁNDEZ BECERRA, A., exponen: “Obsérvese, por otra parte, que en importantes aspectos la Constitución ha recortado la autonomía de que antes gozaban las entidades territoriales. Tal es el caso del régimen de contratación (artículo 150, inciso final), la planeación (Título XII, capítulo 2), el presupuesto (artículo 353), el control fiscal (artículo 267 y 268) y el control por parte del ministerio público (artículos 277 y 278). De lo anterior resulta que, en la práctica, la autonomía territorial no es tan amplia como en un principio pudiera imaginarse, y que la autonomía territorial jamás podrá desbordar el riguroso marco de la forma unitaria del Estado. (...). Ciertamente se precisa una profunda descentralización para llegar al grado de autonomía que describe ésta disposición. El contenido específico de dicha autonomía se hace consistir en una serie de «derechos» (quizá hubiere podido encontrarse expresión más apropiada) de indiscutible importancia: el primero hace referencia a la autonomía política, el segundo a la autonomía administrativa y el tercero y el cuarto a la autonomía fiscal, que en ningún caso debe confundirse con la pretendida y no aprobada «soberanía» fiscal de las entidades territoriales”, en *Interpretación y Génesis de la Constitución de Colombia*, Cámara de Comercio de Bogotá, Bogotá, D.C., 1992, pág. 492.

entre él y los entes territoriales.<sup>5</sup> En Colombia, desde la óptica constitucional, el poder tributario está asignado, de manera exclusiva al legislador<sup>6</sup>, pues, para nuestro país, aún aplica el concepto de “potestad tributaria normativa derivada” atribuida a los entes territoriales, en cuanto las Asambleas podrán “*decretar, de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales*” (art. 300.4 C.P.), y los Concejos “*Votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales*” (art. 313.4 C.P.).<sup>7</sup> Entonces, las competencias están delimitadas claramente, atendiendo el principio de legalidad el legislador debe crear o autorizar los tributos locales, fijando todos los elementos de los mismos (art. 338 C.P.) o difiriendo a la potestad de gestión de los entes administradores locales la determinación o precisión de algunos de ellos, y por su parte los entes locales tienen las competencias de gestión a ellos asignadas, dentro de las que pueden ejercer el llamado en la demanda “reducto mínimo de la

<sup>5</sup> PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario, parte general*, Civitas, 10ª, 2000, pág. 47. CRUZ DE QUIÑONES, L.: “emparentado con la noción de soberanía, se ha dicho que “... es la facultad que tiene el Estado para establecer tributos”, “Marco constitucional del derecho tributario” en A.A.V.V. *Derecho Tributario*, PLAZAS VEGA, M., (Coordinador), ICDT, 2ª, Bogotá, 1999, pág. 227. CRUZ DE QUIÑONES, L., también define el poder tributario “...como capacidad normativa de orden legal, para imponer exacciones obligatorias de carácter pecuniario, con criterios solidarios, respetando en todo caso la libertad de adquirir, mantener y disponer de la propiedad de los individuos en trance de contribuyentes” en *Legislación de Emergencia Económica en los Derechos Tributarios Español y Colombiano*, Tesis Doctoral, Inédita, Salamanca, 2001, pág. 18.

<sup>6</sup> En la Sentencia C-1114 de 2003 de la Corte Constitucional Colombiana se refirma éste criterio al expresar que “2. (...), deben equilibrarse la soberanía fiscal de que es titular el Congreso de la República con las facultades que en materia tributaria le confiere la Carta a las entidades territoriales. En tal virtud, la capacidad de interferencia del legislador en las competencias tributarias reconocidas a esas entidades no es absoluta sino limitada pues no puede vaciar los derechos a ellas reconocidos por el constituyente. Pero al mismo tiempo, las facultades que en ese ámbito se les reconoce a las entidades territoriales no son tampoco ilimitadas pues de la Carta no se infiere, en manera alguna, una especie de federalismo fiscal, como lo expresa el Instituto Colombiano de Derecho Tributario”. En la sentencia C-219 de 1997 dijo: “En suma, el poder tributario del legislador es pleno. Por ésta razón puede crear, modificar y eliminar impuestos, así como regular todo lo pertinente a sus elementos básicos, sin que con ello afecte lo dispuesto en el artículo 362 de la Carta. En este orden de ideas, el Congreso de la República puede modificar el régimen legal de un impuesto territorial...”.

<sup>7</sup> Ver BRAVO GONZÁLEZ, J. D., “Tributos Territoriales – Comentarios sobre la Reforma Tributaria de 1998 en Materia de Impuestos Territoriales. *Memorias de las Vigesimoterceras Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*”, ICDT, Cartagena, 1999, págs. 79 - 312.

autonomía fiscal”, o conocido también como competencia residual que brinda amplios márgenes de discrecionalidad y que en muchos casos no son eficientemente aprovechados en la normativa tributaria local. Al respecto, deben considerarse todos los argumentos expuestos en las Sentencias C-219 de abril 24/97, M. P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz y C-540 de mayo 22/2001, M. P. Dr. Jaime Córdoba Triviño, sobre la autonomía fiscal de les entidades territoriales.

Así, los entes territoriales, y en éste caso especial a los municipios, “Esta autonomía se la concede *«para la gestión de sus intereses»*, conforme al Artículo 287, la cual consiste, según el numeral 3 de éste artículo, en *«administrar sus recursos»*, entre éstos los de su parte *«en las rentas nacionales»* y en *«establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus fines»*, que son, según el Artículo 285, ejercer las funciones necesarias para prestar *«servicios a cargo del Estado»*, aquellos cuya prestación les asigne la *«ley orgánica de ordenamiento territorial»* de que trata el Artículo 288 -una de las que el Artículo 151 señala-, dirigida entre otros objetivos, al fundamental, al que se refiere el Artículo 366, de dar *«solución a las necesidades insatisfechas de salud, saneamiento ambiental y de agua potable»*”.<sup>8</sup>

Es un hecho notorio que el Congreso de la República no ha dado trámite a la ley orgánica de asignación de competencias normativas a las entidades territoriales (art. 151 C.P.), omisión que de suyo no tiene el efecto de convertir en inexecutable las leyes que crean o autorizan los tributos locales, ni la normativa territorial en éstas materias, y menos las normas demandadas sobre el impuesto predial unificado, expedidas antes de la vigencia de la Constitución Política de 1991, que no devienen en una inconstitucionalidad sobreviniente por tal hecho. Las otras normas constitucionales sobre las competencias de las entidades territoriales son suficientes para validar la normativa vigente. Es deseable, para una mejor gestión, que la ley orgánica referida llegare a expedirse, y así clarificar el alcance normativo tributario de los entes sujetos a la determinación de la ley en las materias que les conciernen. Su ausencia tampoco limita el poder legislativo en ésta materia, expresamente autorizado para “establecer” tributos (art. 150 C.P.). Además, es pertinente precisar que las leyes orgánicas no crean impuestos y que bajo la teoría del «Estado Constitucional», si la ley no ha desarrollado unos principios, se aplica directamente la Constitución; porque siempre prima ésta, aunque no se haya expedido una ley.

### **Naturaleza Jurídica de las Normas Demandadas**

En concordancia con lo anterior, la naturaleza jurídica de impuestos de los tributos demandados es incuestionable, como el hecho que corresponden y son de propie-

<sup>8</sup> RAMÍREZ GUERRERO, C. A., comunicación enviada el día 11 de enero de 2007 al ponente de éste concepto.

dad, por así decirlo, de los municipios, los que pueden votarlos y establecerlos en sus jurisdicciones, ante una ley que previamente los autoriza.

La directriz constitucional referida a que *“Solo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble”*, del artículo 317, no confiere potestad tributaria alguna a los municipios y debe interpretarse en su contexto con toda la normativa de la Carta Política en materia de las competencias antes indicadas, de tal manera, que la excepción consagrada debe entenderse en el sentido que *“los recursos que provienen de los impuestos sobre la propiedad raíz sean exclusivamente del municipio donde la propiedad esté localizada, recursos cuya gestión o administración les corresponde...”*<sup>9</sup>.

De la misma norma se infiere su creación legal, al autorizar a la ley a destinar un porcentaje de esos tributos para las entidades encargadas del manejo y conservación del ambiente y de los recursos naturales no renovables.

De allí que el límite al legislador está dado para que no cree o autorice establecer tributos directos a la propiedad inmueble con destino a sujetos activos diferentes a los municipios, y para que no determine destinaciones diferentes a los recursos que de allí provienen.

Respecto a las dos normas sobre exenciones y tratamientos preferenciales, cuya demanda se admitió, tenemos que:

Frente al artículo 76 (parcial) de la Ley 49 de 1990, la Corte constitucional debe declararse inhibida para fallar pues sobre ésta norma hay declaración de inexecutable por parte de la Corte Suprema de Justicia en Sentencia No. 104 del 12 de septiembre de 1991, expediente 2305, M. P. Dr. Pedro Escobar Trujillo.

Y el artículo 115 de la ley 9 de 1989 debe entenderse tácitamente derogado por la Ley 44 de 1990, artículos 1º y 2º, que fusiona el impuesto predial con el impuesto de estratificación socioeconómica, y por tanto, no hay objeto sobre el cual deba pronunciarse la Corte Constitucional.

## CONCLUSIONES

1. La omisión legislativa al no expedir la ley orgánica sobre competencias normativas de las entidades territoriales no incide en la constitucionalidad de las normas demandadas.

---

<sup>9</sup> RAMÍREZ GUERRERO, C. A., comunicación enviada el día 11 de enero de 2007 al ponente de éste concepto.

2. Las normas demandas sobre el impuesto predial unificado y la plusvalía son exequibles conforme al análisis efectuado y así debe declararse.
3. La Corte Constitucional debe declararse inhibida para fallar sobre los artículos 76 de la Ley 49 de 1990 y 115 de la Ley 9 de 1989, por las razones antes expuestas.

De los Honorables Magistrados

Respetuosamente,

**(Fdo.) LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG, Presidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-517 del 11 de julio de 2007 (Boletín 1837, página 426)** por la cual la Corte Constitucional resolvió:

Primero. **INHIBIRSE** de proferir decisión de fondo, por carencia actual de objeto, respecto de las siguientes disposiciones: El literal c) del artículo 233 del Decreto 1333 de 1986; el artículo 10 de la Ley 128 de 1941; el artículo 118 de la Ley 9 de 1989; el artículo 186 del Decreto 1333 de 1986; el artículo 30 de la Ley 14 de 1983; el artículo 61 de la Ley 55 de 1985; el artículo 77 de la Ley 75 de 1986; los artículos 220, 221 y 222 del Decreto 1333 de 1986; los artículos 112, 113 y 114 de la Ley 9 de 1989; los artículos 11, 12 y 13 de la Ley 128 de 1941; el artículo 13 de la Ley 50 de 1984; el artículo 193 del Decreto 1333 de 1986; el artículo 17 de la Ley 94 de 1931; el artículo 8 de la Ley 44 de 1990; el artículo 7 de la Ley 97 de 1913. Segundo. **INHIBIRSE** de proferir decisión de fondo, por carencia actual de objeto, respecto del artículo 115 de la Ley 9 de 1989 que fue declarado inexecutable por la Corte Suprema de Justicia, en Sentencia del 1 de febrero de 1990. Tercero. **ESTARSE A LO RESUELTO** en relación con el artículo 76 de la Ley 49 de 1990 en la sentencia de 12 de septiembre de 1991, proferida por la Corte Suprema de Justicia. Cuarto. **ESTARSE A LO RESUELTO** en la Sentencia C-1251 de 2001 respecto de los artículos 1 y 5 de la Ley 601 de 2000 y con la expresión "hasta el 15 de mayo del respectivo año gravable" contenida en su artículo 4. Quinto. **ESTARSE A LO RESUELTO** en la Sentencia C-495 de 1998 en relación con el artículo 85 de la Ley 388 de 1997. Sexto. Declarar **EXEQUIBLES**, únicamente por los cargos examinados, las siguientes disposiciones: Los artículos 1, 2, 4, 5, 6, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16 y 17 de la Ley 44 de 1990; los artículos 6 y 7 de la Ley 601 de 2000 y su artículo 4, con la salvedad de la expresión "hasta el 15 de mayo del respectivo año gravable", que fue declarada inexecutable en la Sentencia C-1251 de 2001; el artículo 194 del Decreto 1333 de 1986 y el literal b) de su artículo 233; el artículo 116 de la Ley 9 de 1989; los artículos 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 86, 87, 88, 89 y 90 de la Ley 388 de 1997.

**TEMA: Principios Constitucionales Tributarios - Principio de Legalidad - Cuota de Compensación Militar - Elementos Esenciales - Tipología de los Tributos - Impuestos - Contribuciones - Definición.**

**Ponente del Concepto: Dr. ÁLVARO LEYVA ZAMBRANO**

Expediente D-6598. Magistrado Ponente: Dr. Rodrigo Escobar Gil. Actor: Guillermo Otorala Lozano. Concepto ICDT del 5 de marzo de 2007.

En respuesta a la invitación formulada por esa Corporación para presentar concepto en el proceso de la referencia, cuya demanda fue remitida con oficio número 132 del pasado 20 de Febrero de 2007, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 5 de marzo del presente año.

En la elaboración del presente actuó como ponente del Doctor **ALVARO LEYVA ZAMBRANO**, quien no observó impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la reunión, doctores Luis Miguel Gómez Sjöberg, Juan Pablo Godoy Fajardo, Alberto Múnera Cabas, Héctor Julio Becerra Becerra, Jaime Abella Zárate, Juan I. Alfonso Bernal, Carlos A. Ramírez Guerrero, Alfredo Lewin Figueroa, Cecilia Montero Rodríguez, Mauricio A. Plazas Vega, Lucy Cruz de Quiñones, Vicente Amaya Mantilla, Juan de Dios Bravo González, Luis Enrique Betancourt Builes, Sofía Regueros de Ladrón de Guevara, Catalina Hoyos Jiménez, Enrique Manosalva Afanador, Luz Clemencia Alfonso Hostios, Benjamín Cubides Pinto, Julio Roberto Piza Rodríguez y Ruth Yamile Salcedo Younes.

Por el contrario, se declararon impedidos para deliberar y votar en este caso los doctores Juan Pablo Godoy Fajardo y Juan de Dios Bravo González quienes se retiraron del recinto, por cuanto como padres de familia, con hijos varones en edad cercana a la prestación del servicio militar, tendrían un interés particular en las resultados del proceso.

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 Honorable Corte Constitucional, con mucho gusto contribuye al examen de la norma impugnada, lo que hace en los siguientes términos:

## I. NORMA ACUSADA

El texto del artículo 22 de la Ley 48 de 1993 es el siguiente:

**“Artículo 22. CUOTA DE COMPENSACIÓN MILITAR.** El inscrito que no ingrese a filas y sea clasificado debe pagar una contribución pecuniaria al Tesoro Nacional, denominada “cuota de compensación militar”. El Gobierno determinará su valor y las condiciones de liquidación y recaudo”.

## II. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

Los fundamentos de la demanda se resumen así:

1. El artículo 22 de la Ley 48 de 1993 vulnera el principio de legalidad tributaria, cuando establece un impuesto cuya base gravable y tarifa pueden ser determinados por el Gobierno, lo cual contradice lo dispuesto por el artículo 338 de la Constitución Política que prevé que los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos deben ser fijados directamente por la ley.

2. La cuota de compensación militar no es una contribución parafiscal, ya que el concepto de parafiscalidad implica que la contribución no se destine a las arcas generales de la Nación, sino que tenga una destinación específica.

Tampoco constituye una tasa en tanto que la misma no se cobra a cambio del costo de un servicio prestado por el Estado, ya que la circunstancia de que una persona no haya ingresado a las filas de las Fuerzas Militares no constituye un servicio prestado por el Estado al particular, adicionalmente este hecho tampoco genera un costo para el Estado.

La cuota de compensación militar es un impuesto, por que es una contribución que se cobra indiscriminadamente una vez ocurrido el hecho generador sin que exista una contraprestación por su pago obligatorio y coercible, adicionalmente al ser una contribución pecuniaria al Tesoro Nacional no es una renta de destinación específica.

3. El actor solicita que la declaratoria de inexecutable tenga efectos diferidos en el tiempo, teniendo en cuenta que la cuota de compensación militar es un ingreso necesario para el buen funcionamiento de las Fuerzas Militares.

## III. CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO

El problema jurídico planteado en la demanda objeto del presente concepto consiste en dilucidar si la cuota de compensación militar, a que se refiere el



artículo 22 de la Ley 48 de 1993, tiene el carácter de un impuesto en donde prima la ausencia de contraprestación directa a favor del sujeto obligado a su pago, o si por el contrario dicha prestación fiscal destinada al Tesoro Nacional constituye una contribución especial o una tasa encaminada a financiar una actividad del Estado que le produce un beneficio al sujeto pasivo de la citada cuota.

De acuerdo con la doctrina<sup>1</sup>, el impuesto es una prestación tributaria de carácter obligatoria creada por una norma legal, exigible por parte de un sujeto activo estatal a un sujeto pasivo al que le es imputable la realización de un hecho generador, que no genera una contraprestación directa a favor del contribuyente, y cuyo fin radica en el cumplimiento de los fines del Estado.

Las contribuciones especiales diferentes de los impuestos y de las denominadas contribuciones parafiscales, consisten en prestaciones tributarias establecidas por la ley o con fundamento en la misma, a favor del Estado, encaminadas a financiar obras o actividades que este desarrolla en beneficio del obligado al pago de la contribución sin mediar la solicitud de este, y cuya determinación se realiza de acuerdo con un sistema y un método que permita establecer la participación en los beneficios reportados.

Las contribuciones parafiscales, de acuerdo con lo señalado en la jurisprudencia de la Corte Constitucional<sup>2</sup> son gravámenes especiales, fruto de la soberanía fiscal del Estado, que se cobra de manera obligatoria a un grupo, gremio o colectividad, cuyos intereses o necesidades se satisfacen con los mismos recursos recaudados, pudiéndose imponer a favor de entes públicos, semipúblicos o privados que ejerzan actividades de interés general, con la particularidad de que tales recursos no entran a engrosar las arcas del presupuesto nacional y pueden ser verificados y administrados tanto por entes públicos como por personas de derecho privado.

La tasa es una prestación tributaria establecida por la ley o con fundamento en la misma, a favor del Estado, originada en la solicitud por parte del sujeto obligado a su pago del uso de un bien de dominio público o del desarrollo estatal de actividades de interés público o colectivo que le reporten un beneficio directo, y cuya determinación se realiza de acuerdo con un sistema y un método que permita establecer el costo de la actividad o del uso del bien público.

---

<sup>1</sup> Véase Plazas Vega Mauricio, Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario.

<sup>2</sup> Cfr. Sentencia C-040 de 1993.

Ahora bien, la cuota de compensación militar establecida por el artículo 22 de la Ley 48 de 1993 objeto del examen de constitucionalidad, se genera a cargo del inscrito que, siendo clasificado no ingrese a filas, razón por la cual deberá pagar una contribución pecuniaria al Tesoro Nacional cuyo valor y condiciones de liquidación y recaudo serán determinados por el Gobierno Nacional.

Teniendo en cuenta las premisas expuestas, se observa en primer lugar cómo dicha cuota de compensación es un tributo que no está encaminado a financiar obras o actividades desarrolladas por el Estado en beneficio del obligado al pago de la misma, por lo que en su naturaleza no se dan las características de una contribución especial. Adicionalmente, el artículo 22 de la Ley 48 de 1993 no señaló un sistema y un método de participación en los beneficios para determinar el valor de la cuota de compensación militar.

A su vez, esa obligación fiscal a cargo de los inscritos que no ingresen al ejército nacional tampoco posee las características para ser calificada como una contribución o renta parafiscal, en tanto que no es un gravamen especial, cobrado de manera obligatoria a un grupo, gremio o colectividad, cuyos intereses o necesidades se satisfacen con los mismos recursos recaudados.

Tampoco en dicha prestación concurren las condiciones para ser considerada como una tasa, por cuanto que su pago no se origina en la solicitud por parte del sujeto pasivo encaminada a obtener el uso de un bien de dominio público o el desarrollo estatal de actividades de interés público o colectivo que le reporten un beneficio directo, además la norma acusada tampoco prevé un sistema y un método para establecer el costo de la actividad o del uso del bien público.

Esta cuota de compensación militar es un impuesto en tanto que es una prestación tributaria de carácter obligatorio creada por una norma legal, exigible por parte de un sujeto activo estatal a un sujeto pasivo al que le es imputable la realización de un hecho generador consistente en ser un inscrito que siendo clasificado no ingrese a filas, que no genera una contraprestación directa a favor del contribuyente, y cuyo valor y condiciones de liquidación y recaudo son establecidas por el Gobierno Nacional, estos últimos aspectos que al no haber sido fijados por el legislador, demuestran la violación de la Constitución Política.

En efecto, el artículo 338 de la Constitución Política señala que la ley debe fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases

gravables, y las tarifas de los impuestos, sin que exista la posibilidad de delegar en el Gobierno Nacional la facultad de establecer mediante actos administrativos los elementos de un impuesto.

Así las cosas, el artículo 22 de la Ley 48 de 1993 viola el artículo 338 de la Constitución Política, cuando no establece directamente la base gravable y la tarifa del impuesto, facultando al Gobierno Nacional para establecer estos elementos del gravamen, por tal razón la norma demandada debe ser declarada por la Corte Constitucional como inexecutable.

Como antecedente jurisprudencial aplicable al tema, cabe citar las partes pertinentes de la Sentencia C-692 de 1996 M.P Dr. José Gregorio Hernández:

“Ha insistido la jurisprudencia de la Corte en el carácter imperativo del artículo 338 de la Constitución, que en guarda del principio de representación en materia tributaria y de la seguridad jurídica de los contribuyentes, y con el fin de evitar los abusos en que puedan incurrir las autoridades administrativas al determinar y cobrar los gravámenes, sean las propias leyes, ordenanzas o acuerdos -según el nivel territorial en que se ejerza la potestad impositiva del Estado- las que de manera directa y precisa, señalen los sujetos activos y pasivos del impuesto, los hechos y bases gravables y las tarifas correspondientes.”

Ahora bien, esta declaratoria de inexecutable no debe ser diferida, ya que no se tienen elementos de juicio para sostener que el buen funcionamiento de las Fuerzas Militares dependa del recurso proveniente de la cuota de compensación militar destinada al Tesoro Nacional.

#### IV. CONCLUSIONES

De acuerdo con las premisas expuestas, es dable concluir que el artículo 22 de la Ley 48 de 1993 viola el artículo 338 de la Constitución Política, cuando no establece directamente la base gravable y la tarifa del impuesto, facultando al Gobierno Nacional para establecer estos elementos del tributo.

De los señores Magistrados de la Honorable Corte Constitucional,

**(Fdo.) LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG, Presidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-621 del 14 de agosto de 2007 (Boletín 1842, página 615)** por la cual la Corte Constitucional resol-

vió:

**INHIBIRSE** para emitir un pronunciamiento de fondo en relación con las expresiones “El inscrito que no ingrese a filas y sea clasificado debe pagar una contribución pecuniaria al Tesoro Nacional, denominada cuota de compensación militar” contenidas en el inciso primero del artículo 22 de la Ley 48 de 1993, por ineptitud sustantiva de la demanda.

Segundo.- Declarar **INEXEQUIBLE** la expresión “El Gobierno determinará su valor y las condiciones de liquidación y recaudo”, contenida en el artículo 22 de la Ley 48 de 1993.

---

**TEMA: Principios Constitucionales Tributarios - Legalidad e Igualdad - Test de Constitucionalidad - Consagración de Exenciones - Impuesto sobre la Renta - Rentas de Trabajo Exentas - Pilotos, Navegantes o Ingenieros de Vuelo.**

**Ponente del Concepto: Dr. ALFREDO LEWIN FIGUEROA**

Expediente D-6651. Magistrado Ponente: Dr. Álvaro Tafur Galvis. Actor: Roberto Padilla Vergara. Concepto ICDT del 6 de marzo de 2007.

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. 120 del pasado 19 de febrero, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 5 de marzo del presente año.

En la elaboración del presente actuó como ponente el Doctor **ALFREDO LEWIN FIGUEROA**, 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 Luis Miguel Gómez Sjöberg, Juan Pablo Godoy Fajardo, Alberto Múnera Cabas, Héctor Julio Becerra Becerra, Jaime Abella Zárate, Juan I. Alfonso Bernal, Carlos A. Ramírez Guerrero, Álvaro Leyva Zambrano, Cecilia Montero Rodríguez, Mauricio A. Plazas Vega, Lucy Cruz de Quiñones, Vicente Amaya Mantilla, Juan de Dios Bravo González, Luis Enrique Betancourt Builes, Sofía Regueros de Ladrón de Guevara, Catalina Hoyos Jiménez, Enrique Manosalva Afanador, Luz Clemencia Alfonso Hostios, Benjamín Cubides Pinto, Julio Roberto Piza Rodríguez y Ruth Yamile Salcedo Younes.

El doctor Carlos A. Ramírez Guerrero salva su voto, según documentos que se

anexan 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:

### **NORMA ACUSADA**

La norma acusada es un aparte del numeral 9 del artículo 206 del Decreto 624 de 1989 que se destaca a continuación:

*Artículo 206.- Rentas de Trabajo Exentas. Están gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria, con excepción de las siguientes:*

(...)

*9. Para los ciudadanos colombianos que integran las reservas de oficiales de primera y segunda clase de la fuerza aérea, mientras ejerzan actividades de piloto, navegante o ingeniero de vuelo, **en empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales**, solamente constituye renta gravable el sueldo que perciban de las respectivas empresas, con exclusión de las primas, bonificaciones, horas extras y demás complementos salariales.*

### **FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA**

El auto de admisión de la demanda resume adecuadamente los fundamentos de la demanda de la siguiente manera:

*“El actor como sustento de su demanda, argumenta que la DIAN niega la exención tributaria a los contribuyentes que no ejercen sus actividades de pilotos, navegantes o ingenieros de vuelo en empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales, sino que se desempeñan como pilotos en la aviación ejecutiva o corporativa, esto es que laboran en empresas privadas o extranjeras con objetos sociales distintos a las de una empresa de transporte público o privado y/o trabajos aéreos especiales.”*

En palabras del demandante:

*“Sólo porque los pilotos, navegantes o ingenieros de vuelo no desempeñan esas actividades en una empresa aérea nacional de transporte público ni en una empresa de trabajos aéreos especiales, sino que ejercen la aviación ejecutiva o corporativa, la autoridad tributaria niega el beneficio, como si dicha exención tributaria fuese para las empresas y no para los pilotos e ingenieros de vuelo, que son los directamente beneficiados con la norma”.*

El actor estima que no existe un fin constitucionalmente válido:

*“Para negar a los pilotos e ingenieros de vuelo la exención tributaria so pretexto de que desempeñan la aviación ejecutiva o corporativa ¿cuál es el fin constitucionalmente válido del trato diferenciado? ¿cuál es el principio que se quiere satisfacer mediante dicho trato diferenciado? (...) La discusión entonces es que personas que hacen parte del mismo sector social y por ende desempeñan la misma actividad y que asumen los mismos riesgos y obligaciones desde el punto de vista legal, sin embargo, son excluidos en forma irracional y arbitraria de la exención tributaria”.*

Con apoyo en los Reglamentos Aeronáuticos de Colombia concluye el actor que:

*“Lo evidente es que todos los pilotos sea que trabajen para las empresas que menciona textualmente el artículo 206 numeral 9º del ET o que ejerzan la aviación ejecutiva o corporativa y obviamente cumplan el resto de requisitos, todos pertenecen al mismo sector social y se desempeñan en la misma actividad”.*

Además insiste en que las obligaciones, derechos y cargas de unos y otros son idénticas de acuerdo con la ley y los reglamentos.

### **NORMAS CONSTITUCIONALES INFRINGIDAS SEGÚN EL ACTOR**

El actor señala como infringidos los artículos 2, 4, 13 y 363 de la Constitución y las ratio decidendi de las sentencias C-022 de 1996 y la C-183 de mayo 6 de 1998 de la H. Corte Constitucional, providencias que tratan acerca del principio de igualdad.

### **CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO**

Es conveniente destacar que el actor con su demanda solicita la declaratoria de inexecutable del aparte ya indicado del numeral 9 del artículo 206 del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989) con el objeto que si prospera la demanda, se ex-

tiendan los beneficios previstos a todos los oficiales de la reserva de primera y segunda clase que ejerzan actividades de piloto, navegante o ingeniero de vuelo, independientemente de que desempeñen sus actividades en empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos especiales (aviación agrícola, publicidad aérea, ambulancia aérea, aerofotometría y otras) o en empresas de aviación ejecutiva o corporativa.

Alternativamente, el actor sugiere con base en casos anteriores decididos por la Corte Constitucional (C-183 de mayo 6 de 1998 y C-022 de 1996) que se declare la norma exequible pero condicionada a la extensión del beneficio tributario a los pilotos, navegantes o ingenieros de vuelo no contemplados literalmente en el numeral 9 del artículo 206 del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989).

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario estima que para el estudio de esta demanda, que gira acerca de si la exención tal y como está consagrada en la norma constituye o no una discriminación justificada o injustificada, resulta indispensable tener presentes los siguientes planteamientos que han venido siendo acogidos tanto por la doctrina como por la jurisprudencia de la H. Corte Constitucional.

1. El legislador tiene un amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria.
2. El amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria no significa, sin embargo, que pueda disponer de manera arbitraria o caprichosa, sino que tiene como límites, los principios y reglas consagrados en la Constitución.
3. En cuanto a la consagración de exenciones y particularmente respecto al principio de igualdad en la escogencia de los sujetos y/o las actividades o bienes objeto de beneficios, el legislador debe ejercer sus competencias de manera que correspondan a propósitos o finalidades previstas en la Constitución o al menos que lo haga de manera objetiva y razonable y no establezca beneficios arbitrarios, caprichosos o desproporcionados.
4. El “test” o prueba apropiada para establecer si una disposición de carácter tributario es o no contraria al principio de igualdad, debe ser de grado o intensidad “media”. Es decir, el “test” o prueba no debe ser tan estricto que limite exageradamente el margen de configuración del legislador tributario, quien es el que tiene, de manera exclusiva, la competencia en la materia, según el principio de legalidad, ni tan flexible o suave que permita al legislador ejercerlo de manera arbitraria o caprichosa.

En este caso particular, el Instituto consultó los antecedentes de la norma cuyo aparte fue demandado con el fin de formarse un criterio acerca de las razones para

el establecimiento del beneficio tributario y sobre todo para averiguar las consideraciones que pudo tener para restringir la aplicación de la norma favorable a los que integran las reservas de oficiales de primera y segunda clase de la Fuerza Aérea, mientras ejerzan actividades de piloto, navegante o ingeniero de vuelo “*en empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales*”.

Lamentablemente ni la exposición de motivos del Proyecto de Ley 35 de 1987 presentado ante el Senado de la República, origen de la Ley 43 de 1987 y de la norma parcialmente demandada que ahora se ubica en el Estatuto Tributario en el numeral 9 del artículo 206, ni las ponencias y pliegos de modificaciones que se surtieron en el Proyecto ante la Cámara (226/87) que aparecen reproducidas en los Anales del Congreso correspondientes al 21, 24 de agosto, 31 de octubre, 12 y 23 de noviembre y diciembre 21 de 1987, permitieron conocer las razones para la creación del beneficio y menos aún las consideraciones para limitar su alcance o cobertura. En los documentos consultados nada se expresa al respecto.

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario destaca que la imposibilidad de conocer las razones y consideraciones que pudo haber tenido el legislador en la creación de la exención consagrada en el numeral 9 del artículo 206 podría dar lugar, en sí mismo, a un vicio constitucional de la norma, pero dado que la demanda no pretende que se declare que ella es inexecutable por esta razón o cargo, el concepto del Instituto no debe referirse a esta cuestión.

El hecho de que no se haya dejado constancia en el proceso de creación de la norma acerca de las razones y fundamentos del beneficio y de su alcance, no necesariamente implica que el legislador haya dispuesto arbitraria o caprichosamente. El Instituto es de la opinión que la lectura de lo dispuesto en el numeral 9 del artículo 206 del Decreto 624 de 1989 permite suponer –a falta de antecedentes expresos que, como ya dijimos, lamentablemente no constan en los Anales del Congreso- que el legislador tuvo en cuenta la necesidad o conveniencia de estimular la vinculación de reservistas a las actividades propias de las empresas de transporte público y de trabajos aéreos especiales, dados sus objetivos, circunstancias y particularidades y como una manera para apoyar las actividades propias de dichas empresas, ya que el beneficio tributario previsto, en principio para los pilotos, navegantes o ingenieros de vuelo, en realidad pareciera favorecer a las empresas de transporte público y de trabajos aéreos especiales en la medida en que las coloca en mejor condición para la contratación de sus pilotos, navegantes o ingenieros de vuelo.

En este sentido, pareciera que el legislador tuvo como criterio para la consagración del beneficio el interés del Estado en apoyar las actividades de las empresas aéreas de transporte público y de trabajos especiales, por sus mismas finalidades, propósitos y contribución al bienestar de la sociedad en general y las estimuló con la exención a los pilotos, navegantes e ingenieros de vuelo que se vinculen a esas empresas, cuestión que puede justificar el distinto tratamiento tributario.



El Instituto no considera, en este caso, procedente que la Corte Constitucional extienda los beneficios tributarios previstos por el legislador a situaciones, sujetos y empresas diferentes a las contempladas por él, ya que esto es contrario al principio de legalidad y a la distribución de las funciones y competencias consagradas en la Constitución a cada órgano o rama del poder. Cuando como en este caso ni siquiera resultan contundentes las razones o móviles que condujeron al legislador para la creación del beneficio, el Instituto es de la opinión que menos aún procede la solicitud alternativa que propone la demanda, en el sentido de dictar una sentencia de exequibilidad condicionada, ya que como resultado de ella quedarían sin justificación evidente, otros sujetos diferentes a los previstos en la ley, como beneficiarios de una exención o tratamiento especial.

El Instituto reitera que la disposición completa contenida en el numeral 9 del artículo 206 del Decreto 624 de 1989 origina dudas en cuanto a su constitucionalidad, más aún cuando no ha sido posible conocer las razones y fundamentos del legislador para consagrar el beneficio tributario en él contemplado; sin embargo, como ya se expresó antes, la demanda sólo formula cargos tendientes a que se extienda dicho beneficio a otros sujetos mediante la declaratoria de inexecutable de un aparte de la norma o la declaratoria de exequibilidad condicionada y en ese sentido el Instituto considera que la demanda no debe prosperar.

### CONCLUSIONES

Por las consideraciones anteriores, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario estima que, respecto a los cargos formulados en la demanda, la H. Corte Constitucional debe declarar que el numeral 9 del artículo 206 del Decreto 624 de 1989 es executable.

De los Honorables Magistrados

Respetuosamente

(Fdo.) **LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG, Presidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-403 del 23 de mayo de 2007 (Boletín 1828, página 142)** por la cual la Corte Constitucional resolvió:

Declarar **EXEQUIBLE** la expresión “en empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales”, que hace parte del numeral 9 del artículo 206 del Decreto 624 de 1989.

**SALVAMENTO DE VOTO  
DEL DOCTOR CARLOS A. RAMÍREZ GUERRERO  
AL CONCEPTO DEL ICDT DENTRO DEL EXPEDIENTE D-6651**

Sobre el concepto del ICDT sobre proyecto que presentó el Doctor Alfredo Lewin, para enviarlo a la H. Corte Constitucional que lo solicitó, referente a la demanda de inexecutable de fragmento del Numeral 9 del Artículo 206 del Decreto 624 de 1989, como se lo ofrecí, le expreso mis puntos de vista, distintos de los muy respetables de la mayoría del Consejo Directivo que aprobó el proyecto en su reunión del pasado lunes 5.

1.- Apoyo del concepto es que después de consultar los antecedentes del numeral, no fue posible conocer los motivos del legislador para que decidiera sujetar a tarifa cero -que a ello equivale calificar de exentos-, los ingresos distintos del sueldo, de pilotos, navegantes o ingenieros de vuelo, que tengan la calidad de reservistas de la FAC, por sus servicios prestados a empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales; y que por tal imposibilidad, tampoco se pudo deducir que la disposición acusada tenga, como se lee al resumir el concepto la jurisprudencia constitucional, *“propósitos o finalidades previstas en la Constitución o al menos que lo haga de manera objetiva y razonable y no establezca beneficios arbitrarios, caprichosos o desproporcionados.”*

El texto de la disposición del numeral en examen identifica con precisión los sujetos a que se refiere, y en la misma forma ordena que en la base de liquidación de su impuesto de renta, sólo se les incluyan sus sueldos, que se excluyan los que el numeral denomina *“complementos salariales.”* Me parece entonces que por regla básica para aplicar la ley, no había que acudir a los antecedentes de ésta, pues sus palabras son inequívocas.

De otra parte, como los actos de toda autoridad pública se presumen ajustados a las normas a los que tienen que estar sujetos, es forzoso partir de que los de legislación se avienen a la Constitución Política, hasta cuando demostrado en juicio lo contrario, ante la Corte a la que ella le encomienda la guarda de su integridad y supremacía, declare que el acto la infringe y por tanto, que es inexecutable, inaplicable.

Indagando por el propósito del numeral, por estar dentro del artículo 206 del Estatuto Tributario Nacional, titulado *“rentas de trabajo exentas”*, se extrae que es norma protectora del trabajo, como todas las que el mismo artículo enumera, que confiere un derecho social que, conforme a prohibición de la Carta en vigencia y jurisprudencia constitucional que data de 1974, ni en estado de emergencia económica se puede menoscabar.

El artículo del que el numeral es un elemento, a mi modo de ver reúne entonces las condiciones que la jurisprudencia constitucional resumida en el concepto exige para que sea exequible.

**2.-** Por lo mismo inequívoco de los términos en que el numeral está expresado, creo que no es dable compartir que su propósito haya sido beneficiar a las empresas aéreas de transporte o servicios especiales, de modo que por efecto de la exención, la retribución de los servidores la compartieran con el erario, al asumir éste el gasto fiscal que toda exención implica.

Me parece, pues, que a este juicio de constitucionalidad le es ajeno el análisis económico del numeral.

**3.-** Yendo ahora a la materia del proceso, al fragmento acusado del mismo numeral, el que el actor pretende que la Corte elimine o retire del ordenamiento y que así la exención beneficie a todo piloto, navegante o ingeniero de vuelo que sea reservista de la FAC, la cuestión es si los que prestan los mismos servicios pero que no lo hacen en transporte público o en trabajos especiales, se encuentran en las mismas condiciones de idoneidad técnica, responsabilidades y riesgos.

Si los reglamentos aeronáuticos los sitúan en las mismas condiciones, requieren de todos estos servidores las mismas habilidades y experiencia, y como es notorio, en el desarrollo del mismo trabajo asumen todos iguales responsabilidades y riesgos, de llevar sanas y salvas a las personas transportadas, o sin daño a las cosas que transportan, el fragmento vulnera el derecho a la igualdad que el artículo 13 de la Carta garantiza: en el mismo supuesto de hecho da un trato tributario favorable a los que señala discriminando en contra de los que no señala.

Siendo esto así, me parece que la sentencia de la Corte Constitucional en este proceso debería ser favorable a la pretensión de la demanda, declarando sin más, que el fragmento impugnado es inconstitucional, para que la exención beneficie a todo piloto, navegante o ingeniero de vuelo, en ejercicio de la actividad, ciudadano colombiano y oficial de primera o segunda clase de las reservas de oficiales de nuestra fuerza aérea.

Con toda atención,

(Fdo.) CARLOS ALFREDO RAMÍREZ GUERRERO

**TEMA: Impuesto al Consumo - Cigarrillos y Tabaco Elaborado - Base Gravable - Precio de Venta al Público Certificado Semestralmente por el DANE - Cuota Tributaria o Importe del Impuesto.**

**Ponente del Concepto: Dr. MAURICIO PIÑEROS PERDOMO**

Expediente D-6672. Magistrado Ponente: Dr. Alvaro Tafur Galvis. Actor: José Gregorio Hernández Galindo. Concepto ICDT del 22 de marzo de 2007.

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. 189 del pasado 28 de febrero de 2007, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 13 de marzo del presente año.

En la elaboración del presente actuó como ponente el Doctor **MAURICIO PIÑEROS PERDOMO** 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 Luis Miguel Gómez Sjöberg, Juan Pablo Godoy Fajardo, Juan Rafael Bravo Arteaga, Alvaro Leyva Zambrano, María del Pilar Abella Mancera, Sofía Regueros de Ladrón de Guevara, Catalina Hoyos Jiménez y Lucio Enrique Manosalva Afanador.

De otra parte, los Doctores Enrique Manosalva Afanador y Luis Miguel Gómez Sjöberg manifestaron su desacuerdo con el concepto aprobado por la mayoría del Consejo Directivo, razón por la cual se anexa la posición expresada por los doctores Manosalva y Gómez.

La elaboración del concepto por parte del 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:

**1. NORMA ACUSADA**

La norma acusada es el artículo 76 de la Ley 1111 de 2006 que a la letra dice:

*“ARTÍCULO 76. Modifícanse los artículos 189, 190, 210 y 211 y 213 de la Ley 223 de 1995, los cuales quedan así:*

**Impuesto al Consumo de cigarrillos y tabaco elaborado.**

**Artículo 210. Base Gravable.** A partir del 1º enero de 2007 la base gravable del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, nacionales y extranjeros está constituida así: el precio de venta al público certificado semestralmente por el DANE.

**Artículo 211. Tarifas.** A partir del 1º. de enero del año 2007, las tarifas al impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, serán las siguientes:

- 1) Para los cigarrillos, tabacos, cigarros y cigarrillos cuyo precio de venta al público sea hasta \$2000 será de \$400 por cada cajetilla de 20 unidades o proporcionalmente a su contenido.
- 2) Para los cigarrillos, tabacos, cigarros y cigarrillos cuyo precio de venta al público sea superior a 2000 pesos será de \$800 por cada cajetilla de 20 unidades o proporcionalmente a su contenido.

**Parágrafo 1.** Dentro de las anteriores tarifas se encuentra incorporado el impuesto con destino al deporte creado por la Ley 30/71, en un porcentaje del 16% del valor liquidado por concepto de impuesto al consumo.

**Parágrafo 2.** La tarifa por cada gramo de picadura rapé o chinú será de \$30.

**Parágrafo 3.** Las tarifas aquí señaladas se actualizarán anualmente en el porcentaje de crecimiento del precio al consumidor final de estos productos, certificados por el DANE. La Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público certificará y publicará antes del 1 de enero de cada año, las tarifas actualizadas, en todo caso el incremento no podrá ser inferior a la inflación causada.

**Parágrafo 4.** Para estos efectos se tendrán en cuenta los precios vigentes en el mercado correspondientes al año 2006.”

**2. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA**

El resumen de los cargos formulados en la demanda es el siguiente:

1. El Art. 76 de la Ley 1111 de 2006 viola el Art. 338 de la Const. Nac. porque el Congreso no definió directamente la base gravable del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, sino que delegó su establecimiento en el DANE:

Según el actor:

- La norma acusada “Remite al precio de venta al público certificado semestralmente por el DANE, lo cual significa que en realidad no es el Congreso el que fija directamente la base tributaria: lo hace el DANE al certificar el precio de venta”.

- Lo que se encuentra en la norma acusada “es una remisión absoluta y plena, no simplemente a determinadas variables económicas que puedan servir como punto de referencia para la definición de la base gravable. El precepto del Congreso se abstiene por completo de fijar directamente la base gravable, y traslada su configuración, en bloque, a un índice actualmente inexistente dentro del catálogo de los que tiene a su cargo el DANE en su labor estadística...”.

2. El segundo cargo es la “vulneración de la Constitución por falta de claridad de la base gravable”.

Según el actor: “... el concepto “precio de venta al público” no solamente es indeterminado sino imposible de determinar con criterios surgidos de la misma norma que lo consagra”.

“En efecto, ... el Congreso ha debido fijar directamente la base gravable, y si procedía a ello tomando un punto de referencia técnico y confiando su determinación a un organismo administrativo, la ley ha debido suministrar los parámetros, los criterios y el método que dicho organismo debería aplicar para definir la base gravable”.

“¿Qué encontramos en la norma? Que tales componentes, inherentes a la atribución exclusiva del Congreso, brillan por su ausencia, al punto de haberse requerido, hasta el momento de presentación de esta demanda, la expedición de dos decretos reglamentarios del Presidente de la República (los Decretos 4650 del 27 de diciembre de 2006 y 4676 de 2006 ...), con el objeto de indicar al Departamento Nacional de Estadística DANE cómo proceder a la certificación, con base en qué metodología y con apoyo en cuáles datos, para certificar, en cuanto al primer semestre de 2007, el precio de venta al público de cigarrillos y tabaco elaborado, con miras -a la vez- a establecer la base gravable”.

3. El tercer cargo es la violación del Art. 338 de la Constitución Nacional, porque, según el actor: “Una lectura de la norma acusada permite ver que el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, con la nueva base

gravable, comenzó a cobrarse desde el 1º de enero de 2007, pero, para su determinación se tiene que partir de los precios vigentes durante 2006, como lo prevé precisamente el mismo parágrafo 4º de la disposición. Eso quiere decir, ni más ni menos, que, ya que el impuesto, para la determinación de su base gravable, tenía que referirse a períodos anteriores (pues el promedio de precios no versa sobre precios futuros sino sobre precios cobrados con anticipación), no podía cobrarse a partir del 1º de enero de 2007 sino a partir del período siguiente a la vigencia de la ley, pues de lo contrario la base gravable toma en cuenta hechos ocurridos dentro de un período anterior, cuando los precios no eran base gravable para el impuesto de consumo de cigarrillos y tabaco elaborado”.

4. El cuarto cargo es la “vulneración del artículo 150, numeral 12, de la Constitución, en concordancia con el 338, por haberse despojado el Congreso de una función indelegable”. Según el actor, frente a la “perentoriedad de las normas en referencia, no se ve cómo una disposición de la ley pueda validamente habilitar, ya ni siquiera al Presidente de la República sino a un Departamento Administrativo como el DANE para fijar directamente un elemento de primer orden de cualquier tributo, como es la base gravable”.

5. El quinto cargo es la “vulneración del artículo 121 de la Constitución, al permitir la norma acusada que una autoridad del Estado ejerza funciones distintas de las que le atribuyen la Constitución y la ley”. Según el actor, ninguna “norma de la Constitución faculta a los directores de departamentos administrativos -tampoco al del DANE- para ejercer funciones legislativas”. A los directores de departamentos administrativos “no les corresponde “hacer la ley”, ni “sustituir” o “reemplazar” al Congreso en la expedición de la ley en ninguna de sus fases, ni tampoco “llenar los vacíos que pueda dejar la ley”.

Por otra parte, luego de exponer las funciones que la ley atribuye al DANE, concluye que “la norma demandada asigna al DANE una nueva función, antes excluida del ordenamiento legal que lo rige, lo cual implica modificar las mencionadas normas precedentes. La materia predominante en la Ley 1111 de 2006, como lo expresa su encabezamiento, es exclusivamente la tributaria, y de ninguna manera tiene por objeto la modificación de las estructuras del Departamento Administrativo Nacional de Estadística DANE, ni la asignación de nuevas funciones al mismo, ni la modificación de las que viene desempeñando, lo que significa entonces que se vulnera el principio de unidad de materia previsto en los artículos 158 y 169 de la Constitución Política. Los dos preceptos serían desconocidos por la norma demandada, si lo que se pretende con ella es asignar nuevas funciones al DANE o modificar las actuales”.

6. El sexto cargo es la “violación de la Carta Política por ejercicio de las funciones públicas por fuera de los términos constitucionales”, pues “todo lo dicho muestra a las claras que, al expedir la norma impugnada, se está propiciando que se ejerzan funciones públicas, no en los términos que la Constitución establece -que son los de los artículos 150-10, 150-12, 338 C.P.- sino en términos diferentes”.

7. Por último, el actor expone las razones por las cuales ha demandado la declaración de inconstitucionalidad de la totalidad del artículo 76 de la Ley 1111 de 2006. Tales razones son las siguientes:

“a) El artículo 211 de la Ley 223 de 1995, tal como aparece reformado por el artículo 76 de la Ley 1111 de 2006, aquí demandado, consagra las reglas aplicables a las tarifas del impuesto, en indispensable e inescindible relación con la base gravable a la cual alude el artículo 210 en referencia ...”.

“b) Como las tarifas van a depender, al igual que la base gravable, no de la formulación expresa y directa que haga la norma legal expedida por el Congreso, sino de la determinación que adopte de manera íntegra y absoluta un organismo de carácter administrativo, que es el DANE, el artículo 211 sobre tarifas vulnera todos los preceptos constitucionales señalados en esta demanda, y en particular los artículos 150, numeral 12, y 338 de la Constitución Política”.

“c) Los párrafos 1, 2, 3 y 4 del artículo 211, modificado por el 76 demandado, también guardan relación inseparable con el 210, que contempla la norma, a mi juicio inconstitucional, sobre base gravable. Por tanto, por razones de unidad normativa, deben ser declarados inexequibles, si la H. Corte Constitucional accede a las pretensiones”.

### 3. CONSIDERACIONES DEL ICDT

No obstante que son varios los cargos formulados por el demandante, los mismos pueden resumirse o sintetizarse en dos argumentos principales: a juicio del actor, la norma acusada no fija directamente la base gravable del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado sino que delegó la determinación o definición de dicha base en el DANE y, además, no hay claridad alguna sobre la base gravable del impuesto.

En relación con los argumentos de la demanda en el sentido de que la ley no fijó directamente la base gravable del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado sino que delegó enteramente tal definición o fijación a una entidad de carácter administrativo que carece de competencia para cumplir



esta función, el Instituto considera que tales argumentos no están llamados a prosperar por las siguientes razones:

En primer lugar, el Instituto considera que la interpretación de los artículos 210 y 211 de la Ley 223 de 1995, ahora modificados por la norma acusada, no puede hacerse de manera aislada, pues en tales artículos se encuentra determinada la base gravable del tributo y los eventuales defectos de técnica legislativa de que adolecen estas disposiciones no son de tal entidad como para retirarlas del ordenamiento jurídico.

En efecto, observadas las normas en cuestión se advierte que el *“precio de venta al público certificado semestralmente por el DANE”* a que se refiere el artículo 210 citado, sirve para determinar cuándo se aplican los “importes o montos del impuesto” previstos en el artículo 211 antes mencionado. La denominada por el artículo 210 “base gravable” no es “en” si misma el parámetro o magnitud al cual se aplica una alícuota para obtener el “importe tributario” o “monto del impuesto” sino un factor que, junto con la cantidad de cigarrillos, tabacos, cigarros y cigarrillos, sirve para determinar el “importe tributario” o “cuota del impuesto”.

El impuesto, tal como fue modificado por la norma acusada, es principalmente un “impuesto específico” en el sentido en que el parámetro de referencia para la determinación del “importe tributario” no es directamente una cantidad de dinero sino un número de bienes o productos. El “precio de venta al público” sirve en este caso para determinar cuándo se aplican los montos del impuesto directamente contemplados en el artículo 211 varias veces mencionados.

El precio de venta al público sirve, entonces, para clasificar los cigarrillos, tabacos, cigarros o cigarrillos en dos categorías según, precisamente, su precio de venta al público. Una vez hecha esta clasificación, el “importe tributario” o “cuota tributaria” viene determinado directamente por la ley, según la cantidad de cigarrillos, tabacos, cigarros o cigarrillos. Así, según el artículo 211, si el precio de venta al público es hasta \$2000 el impuesto será de \$400 por cada cajetilla de 20 unidades o proporcionalmente a su contenido y si el precio de venta al público es superior a \$2000, el monto del impuesto a pagar será de \$800 por cada cajetilla de 20 unidades o proporcionalmente a su contenido.

Reiteramos, entonces, que la referencia al precio de venta al público, que a juicio del actor es lo que entraña la indefinición de la base gravable, no es, en si misma, la base gravable, pues no es a esta cantidad de dinero a la cual se aplica una alícuota, tasa o tarifa, para determinar el importe del impuesto, sino un factor de clasificación inicial para determinar la cuota tributaria o importe del impuesto, que en este caso es “específico”.

De lo anterior se desprende que la referencia al *“precio de venta al público certificado semestralmente por el DANE”* no entraña, como lo considera el demandante, una indeterminación de la base gravable del tributo.

Entonces, en opinión del Instituto, la referencia al *“precio de venta al público certificado semestralmente por el DANE”* no entraña una delegación, en este caso hecha a favor del DANE, de la función de determinar la base gravable del impuesto. El Congreso mismo, en la norma demandada, señaló directamente la base gravable del impuesto que, repetimos, no es, en estricto sentido, el precio de venta al público, sino una cantidad de cigarrillos, tabacos, cigarros y cigarritos de un determinado precio de venta al público.

Aún aceptando, en gracia de discusión, que la base gravable fuera de manera directa el precio de venta al público certificado semestralmente por el DANE, como lo considera el demandante, tal referencia no puede ser entendida como una indeterminación de la base gravable ni como una delegación en el DANE de la facultad de fijar la base gravable del tributo.

En efecto, son varios los tributos cuya base gravable está constituida por valores o magnitudes que no son fijados de manera directa por el legislador, sin que la referencia a tales valores o magnitudes constituya una indeterminación de la base gravable o una delegación en una autoridad administrativa para fijar dicha base gravable. Así por ejemplo, el impuesto predial toma como base gravable el avalúo catastral, sin que dicho avalúo esté fijado, definido o determinado directamente por la ley que autorizó el impuesto y sin que pueda afirmarse que la determinación de la base gravable ha sido delegada de manera plena y absoluta en las entidades encargadas de llevar a cabo la formación y actualización de los catastros.

Dicho en otras palabras, la referencia hecha por el Congreso a bases gravables conformadas por valores, magnitudes o cifras objetivas, determinadas o determinables por autoridades distintas del Congreso de República, no puede, a juicio del Instituto, considerarse una violación del artículo 338 de la Constitución Política y mucho menos una delegación de funciones legislativas. En efecto, la función de certificar un parámetro o criterio objetivo, como sería el precio de venta al público de los cigarrillos, no es en sí misma una función legislativa pues el parámetro, valor o magnitud que sirve de base gravable al impuesto ha sido, como en este caso, previamente definido o previsto por el legislador.

Finalmente, en relación con los argumentos de la demanda relativos a la falta de claridad o imprecisión en la definición de la base gravable, además de que, como ya lo señalamos, el precio de venta al público no es en sí mismo y en

estricto sentido la base gravable del impuesto, el Instituto considera que la referencia al precio de venta al público certificado por el DANE es en si misma suficiente para que se cumplan los fines y propósitos contemplados en la norma acusada.

En efecto, como lo mencionamos, dicho precio sirve a efectos de clasificar los bienes sujetos al impuesto en dos grandes grupos para, a partir de tal clasificación, determinar el importe tributario que viene determinado por la propia ley según las cantidades del producto.

Evidentemente no se trata de que el DANE construya o cree en forma subjetiva unas cifras o valores sin asidero en la realidad objetiva, sino de que certifique una cifra o precio que resulta del tráfico mercantil y al cual puede arribarse acudiendo al sentido natural y obvio del concepto mismo de "precio de venta al público".

Nuevamente si aceptáramos en gracia de discusión que el referido precio es la base gravable del impuesto, la necesidad o conveniencia de definir una metodología para que pueda producirse la certificación de dicho precio, no significa, en opinión del Instituto, que la base gravable del impuesto no se encuentre determinada pues en todo caso la certificación a ser expedida por el DANE debe acudir principalmente y en forma primaria a un factor objetivo, que no determina el DANE de manera arbitraria y que es el precio al cual se venden los cigarrillos al público consumidor.

#### 4. CONCLUSIÓN

Por las anteriores consideraciones, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario estima que el artículo 76 de la Ley 1111 de 2006 es constitucional.

Respetuosamente,

(Fdo.) **LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG, Presidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-480 del 13 de junio de 2007 (Boletín 1835, página 362)** por la cual la Corte Constitucional resolvió:

Declarar **EXEQUIBLES**, exclusivamente por los cargos formulados y analizados, los artículos 210 y 211 de la Ley 223 de 1995 tal como quedaron modificados por el artículo 76 de la Ley 1111 de 2006 "Por la cual se modifica el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales".

**SALVAMENTO DE VOTO  
DE LOS DOCTORES LUCIO ENRIQUE MANOSALVA AFANADOR Y  
LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG  
AL CONCEPTO DEL ICDT DENTRO DEL EXPEDIENTE D-6672**

Por no compartir los argumentos y la conclusión aprobados por el Consejo Directivo, salvamos nuestros votos por el siguiente fundamento.

En nuestra opinión, el concepto establecido pretendiendo definir la base gravable del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado: “el precio de venta al público certificado semestralmente por el DANE”, es un concepto supremamente amplio, vago e indeterminable, y no están definidos los factores que permitan fijarlo.

Como consecuencia de lo anterior, la norma demandada no determinó directamente la base gravable de citado impuesto, lo cual es contrario al artículo 338 de la Constitución Política: “*Art. 338.- 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...*”.

La norma constitucional es de meridiana claridad al ordenar que la determinación de los elementos básicos del tributo –sujetos activos y pasivos, hechos gravables, bases gravables y tarifas-, sean fijados directamente por el Congreso, Asambleas Departamentales o Concejos Distritales y Municipales según sea el caso, y no por ningún otro poder o autoridad, con la salvedad exclusiva de la fijación de las tarifas de las tasas y contribuciones siempre y cuando se establezca el sistema y método para definir los costos y beneficios a los cuales se refieren tales tributos.

Desde la perspectiva del principio de certeza, el ordenamiento constitucional citado busca que la determinación de los elementos básicos de un tributo sea realizada por el órgano representativo correspondiente, mediante el establecimiento de los mismos o de las características o criterios básicos de cada uno de los elementos, en forma tal que el contribuyente–ciudadano pueda conocer un mínimo de los mismos para el cumplimiento de sus deberes tributarios.

En este sentido, la jurisprudencia ha sido sumamente reiterada. Por ejemplo, en la sentencia C-1114 de 2003 (Magistrado Ponente: Dr. Jaime Córdoba Triviño), la H. CORTE CONSTITUCIONAL sostuvo lo siguiente: “*Como se sabe, la base gravable es un elemento fundamental de todo tributo y debe ser fijado por la ley de manera clara e inequívoca. De lo contrario, se genera incertidumbre en cuanto al concepto al que se debe aplicar la tarifa ... Y esta práctica choca, de manera manifiesta, con el principio de legalidad del tributo como fundamento y límite de la potestad impositiva*

*del Estado. En estas condiciones, el legislador ha incumplido el mandato impuesto por el artículo 338 superior en el sentido de determinar con precisión los elementos del tributo, ...”.*

El cumplimiento del mandato constitucional citado en forma clara e inequívoca, permite la verificación del principio de legalidad y otorga seguridad jurídica a los ciudadanos. Lo anterior ha sido reiterado por la Corte Constitucional como se puede observar en las sentencias C-488 de 2000 -M.P. Doctor Carlos Gaviria Díaz, y C-690 del 12 de agosto de 2003 -M.P. Doctor Rodrigo Escobar Gil. La primera de las citadas, con relación al principio de certeza y a la reserva de ley plasmado en el artículo 338 CN, expone que se consagra un mandamiento “... *de trascendental importancia para efectos de la aplicación y cumplimiento de las disposiciones que consagran obligaciones fiscales. Si la norma creadora del tributo no establece con suficiente claridad y precisión los elementos esenciales del mismo no sólo genera inseguridad jurídica sino que fomenta la evasión, pues los contribuyentes obligados a pagar los impuestos no podrían hacerlo, lo que repercute gravemente en las finanzas públicas y, por ende, en el cumplimiento de los fines del Estado*”.

Todo lo anterior no implica que la definición de los elementos básicos del tributo ordenada por la norma constitucional en comentario, sea absoluta y extrema, pero tal definición debe ser razonable en cuanto contener un mínimo de definición o criterio de cada elemento de un tributo.

Con relación a lo expuesto la Corte manifestó en Sentencia C-690 del 12 de agosto del 2003 –M.P. Doctor Rodrigo Escobar Gil, que la misma “... *en la aplicación del principio a situaciones concretas, ha identificado unas limitaciones a la extensión del mismo (principio legalidad) que, en general pueden encuadrarse dentro de consideraciones de razonabilidad y proporcionalidad en su interpretación, y conforme a las cuales, por un lado, no toda dificultad interpretativa de las normas que crean un tributo conduce a su inconstitucionalidad, y por otro, resultan admisibles a la luz de la Constitución, determinadas remisiones al reglamento en las leyes que crean tributos*”.

Como se demuestra en los párrafos siguientes, en el presente caso se presenta una dificultad absoluta para interpretar el concepto con el cual se pretendió definir la base gravable, es decir, para establecer qué se entiende por “precio de venta al público certificado semestralmente por el DANE”.

En el presente caso para efectos de verificar si la disposición demandada cumple con el artículo 338 de la Constitución Nacional, hay que responder previamente la siguiente pregunta: ¿la norma acusada *fijó* la base gravable de este impuesto? Dependiendo de la respuesta a esta pregunta, cabría preguntarse si la *fijó directamente*.

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, “*fijar*” (“*de fijo*”: “**2.** Adj. Firme, asegurado.”) **3.** *Permanentemente establecido sobre reglas determina-*

das, y no expuesto a movimiento o alteración.”), es: “3. Hacer fija o estable una cosa. || 4. Determinar, limitar, precisar, designar de un modo cierto”.

Por tanto, en el caso presente, hay que preguntarse si la norma acusada determinó, limitó, precisó, designó de un modo cierto la base gravable del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, y si, en consecuencia, puede afirmarse o no que la base gravable de este impuesto quedó permanentemente establecida sobre reglas determinadas.

Según la norma acusada, la base gravable de este impuesto es “el precio de venta al público certificado semestralmente por el DANE” (subrayamos). De donde se desprende que la base gravable de este impuesto no es el precio de venta al público de los cigarrillos y tabaco elaborado, sino *el precio de venta al público* de tales productos, *certificado semestralmente por el DANE*.

En primer lugar, con relación con *el precio de venta al público*, observamos lo siguiente: de la misma manera que los importadores y productores nacionales de otros bienes de consumo masivo, los sujetos pasivos del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado (los importadores y productores nacionales, conforme al Art. 208 de la Ley 223 de 1995) no venden estos productos al público, sino que los venden a distribuidores, quienes a su vez los venden al público. Por tanto, independientemente de lo que pueda significar “precio de venta al público”, -1°. En el momento en que este impuesto se causa para los importadores (en el momento en que los productos extranjeros se introducen al país, conforme al Art. 209 de la Ley 223 de 1995), ellos no conocen –ni pueden conocer- el precio de venta al público de los productos extranjeros que están importando y en relación con los cuales deben liquidar y pagar (en ese momento) el impuesto al consumo, y -2°. En el momento en que este impuesto se causa para los productores nacionales (en el momento en que entregan los productos en fábrica o en planta para su distribución, venta, etc., conforme al mismo Art. 209 de la Ley 223 de 1995), ellos tampoco conocen -ni pueden conocer- el precio de venta al público de los productos que han fabricado y en relación con los cuales deben liquidar y pagar (en ese momento) el impuesto al consumo. Lo mismo puede afirmarse, en general, de los otros sujetos que, excepcionalmente, en ciertas circunstancias, también son sujetos pasivos de este impuesto: los distribuidores y los transportadores.

De acuerdo con lo anterior, es evidente que, en el momento en que los sujetos pasivos de este impuesto deben liquidarlo y pagarlo, no conocen –ni pueden conocer- la base gravable del mismo.

En segundo lugar, adicionalmente a lo expuesto, obsérvese que de la norma demandada no es posible determinar los criterios para hacer determinable el “precio de venta al público”.

En tercer lugar, aparentemente con el fin de solucionar este problema, la norma acusada dispone que la base gravable de este impuesto sea el precio de venta al público *certificado semestralmente por el DANE*. Sin embargo, la norma no lo soluciona. La razón de ello es que:

1°. No establece cuál es el precio de venta al público que el DANE debe certificar semestralmente, pues no define el “precio de venta al público”, y

2°. No establece ningún método, sistema, criterio o criterios (ej: por regiones, promedios simples o ponderados, fuentes de información, ...) conforme a los cuales el DANE debe certificar semestralmente el precio de venta al público de los cigarrillos y el tabaco elaborado.

De conformidad con lo anterior, la norma acusada no determinó ni limitó ni precisó ni designó de un modo cierto la base gravable del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, razón por la cual no puede afirmarse que la base gravable de este impuesto quedó permanentemente establecida sobre reglas determinadas.

En vista de la no definición de la base gravable en la norma demandada se han expedido a la fecha los Decretos Reglamentarios 4650 y 4676 de 2006, especialmente el último de los mencionados, indicando al DANE cómo proceder a la certificación de los precios de venta al público para el primer semestre del 2007, determinando en forma arbitraria la metodología y criterios—datos a tener en cuenta, sin que, como es obvio, tal decreto reglamentario tenga efectivamente apoyo en la norma constitucional demandada.

De acuerdo con lo anterior, en nuestra opinión, por medio de la norma acusada, el Congreso *no fijó la base gravable* del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, a partir del primero de enero de 2007. Por consiguiente, la norma acusada viola el Art. 338 de la Constitución Nacional.

No obstante lo anterior, advertimos que no debe declararse la inexecutable del párrafo segundo de esta norma. En efecto, este párrafo fija claramente la base gravable y la tarifa del impuesto al consumo en relación con la “picadura rapé o chinú”. Por tanto, no hay razón alguna para que se declare la inconstitucionalidad de este párrafo.

De los Honorables Magistrados

Respetuosamente,

(Fdo.) LUCIO ENRIQUE MANOSALVA (Fdo.) LUIS MIGUEL GOMEZ SJÖBERG

**TEMA: Leyes Marco – Reparto de Competencias entre el Legislativo y el Ejecutivo – Régimen Aduanero – Imputación de Pagos Aduaneros – Procedimiento – Constitucional – Cosa Juzgada – Procedencia.**

**Ponente del Concepto: Dr. JUAN DE DIOS BRAVO GONZÁLEZ**

Expediente D-6727. Magistrado Ponente: Dr. Jaime Córdoba Triviño. Actor: Humberto Anibal Restrepo Vélez. Concepto ICDT del 11 de abril de 2007.

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. 404 del pasado 26 de marzo de 2006, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 10 de abril del presente año.

En la elaboración del presente actuó como ponente el Doctor **JUAN DE DIOS BRAVO GONZÁLEZ**, quien no observó impedimento e inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la correspondiente reunión, doctores Luis Miguel Gómez Sjöberg, Alberto Múnera Cabas, Juan Rafael Bravo Arteaga, Jaime Abella Zárate, Carlos A. Ramírez Guerrero, Álvaro Leyva Zambrano, Cecilia Montero Rodríguez, Juan Camilo Restrepo Salazar, Mauricio A. Plazas Vega, Sofía Regueros de Ladrón de Guevara, Fernando Reyes Ortiz, Benjamín Cubides Pinto y Ruth Yamile Salcedo Younes.

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 forma parcial es el artículo 6 de la Ley 1066 de 2006, la cual modificó el inciso 1º del artículo 804 del Estatuto Tributario.

El texto completo de la norma demandada es el siguiente:

**ARTÍCULO 804. PRELACIÓN EN LA IMPUTACIÓN DEL PAGO.**

*<Inciso 1o. modificado por el artículo 6 de la Ley 1066 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> A partir del 1º de enero del 2006, los pagos que por cualquier concepto hagan los contribuyentes, responsables, agentes de retención o*



**usuarios aduaneros** en relación con deudas vencidas a su cargo, deberán imputarse al período e impuesto que estos indiquen, en las mismas proporciones con que participan las sanciones actualizadas, intereses, anticipos, impuestos y retenciones, dentro de la obligación total al momento del pago.

La acusación recae sobre la expresión "... o usuarios aduaneros ...".

## II. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

El actor considera infringidos los siguientes artículos de la Constitución Política:

- a) El literal c) del numeral 19 del artículo 150, y
- b) El numeral 25 del artículo 189.

Fundamenta la demanda principalmente, en las siguientes afirmaciones:

- a) La C.P. "hizo expresamente una distinción entre las funciones del Congreso, señalando una situación excepcional, en la medida en que circunscribe la función legislativa en materia de aduanas a la expedición de normas generales en las que se señalen los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno Nacional para su regulación".
- b) "Con la expedición del aparte demandado del artículo 6º de la Ley 1066 de 2006, el legislador se encargó mediante una ley ordinaria de regular directamente aspectos muy puntuales relacionados con el régimen de aduanas, a tal punto que se ocupa de la manera de realizar la imputación de los pagos que hagan los usuarios aduaneros".
- c) "En consecuencia, el aparte de la norma acusada desconoce el mandato contenido en el literal c) del numeral 19 de la artículo 150 de la Constitución Política, por cuanto la atribución legislativa en esta materia se limita a la expedición de las leyes marco y no a su desarrollo, ni mucho menos a su regulación en particular, pero además desconoce el mandato contenido en el numeral 25 del artículo 189 de la Constitución Política, por cuanto la regulación de la materia aduanera que realiza es atribución propia del Gobierno Nacional y no del Congreso de la República como en efecto aconteció".

## III. CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO

1º. El Instituto considera que la cuestión fundamental en este caso, se concreta en establecer, a la luz de las llamadas leyes marco en materia del régimen de aduanas,

cuáles son las atribuciones que la Constitución asigna al Congreso Nacional y al Gobierno Nacional.

2º. Este tema ha sido materia de diferentes interpretaciones, tanto doctrinales como jurisprudenciales, y se presentan fundamentalmente dos posiciones:

- a) La que considera que la competencia del Congreso en materia aduanera se concreta en establecer los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno Nacional, para modificar los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas.
- b) La que considera que el Congreso, en desarrollo de la cláusula general de competencia, conserva algunas facultades en materia aduanera, especialmente en lo referente a la política fiscal y a la salvaguarda del interés Nacional.

3º. A juicio del Instituto, resulta fundamental para establecer las correspondientes facultades de los poderes legislativo y ejecutivo, la interpretación que se le dé a la expresión consagrada en el literal c) del numeral 19 del artículo 150 de la C.P., según la cual, le corresponde al Congreso “dictar las normas generales, y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno para los siguientes efectos: modificar, por razones de política comercial los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas”.

4º. En este caso, habría que preguntarse si el Congreso Nacional conserva la facultad de regular vía ley ordinaria aspectos diferentes a la política comercial concernientes al régimen de aduanas.

5º. En esta materia el Instituto comparte la posición de la H. Corte Constitucional, según sentencia C-510 de fecha 3 de septiembre de 1992, M.P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz, que expresó lo siguiente:

- a) “En esta precisa materia (refiriéndose a la aduanera) se advierte que el contorno de la competencia del gobierno no puede, en ningún caso, trascender de lo puramente administrativo, debiéndose impedir que se ingrese en la órbita de lo político y “de las cuestiones de fondo y fundamentales” que por afectar los intereses de la Nación en su conjunto, corresponde al congreso tratarlas y regularlas”.
- b) “La naturaleza excepcional de las leyes marco - según la regla general en las materias de competencia del Congreso la extensión o densidad normativas, son asuntos librados a su soberana discreción -, unidos a una

atenta consideración del nuevo texto del artículo 150-19-c, explicados a la luz de los debates y ponencias que condicionaron la competencia del Gobierno a **la existencia de razones de política comercial**, obligan definitivamente a excluir la posibilidad de que a través de los decretos que desarrollen la ley marco respectiva se puedan alcanzar finalidades de orden fiscal reivindicadas en favor del Congreso en virtud de la mencionada restricción”.

- c) “Si a través del arancel de aduanas, ya se trate de su establecimiento o modificación, se busca de manera primera y principal un objetivo fiscal o de recaudo de ingresos para el Estado, ello sólo se podrá hacer por ley y en ejercicio de la competencia tributaria del Congreso (CP artículo 150-12)”.
- d) “La ley marco en esta materia debe necesariamente circunscribirse a dictar las normas generales, y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno para modificar - **no regular originariamente dado que el presupuesto de la facultad de “modificación” es su previo establecimiento legal** - por razones de política comercial los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas. Correlativamente, el ámbito del decreto se mueve en el marco del régimen de aduanas - **de origen legal** - para cuya **modificación** queda habilitado el Gobierno siempre que sea necesario **hacerlo por razones de política comercial**.
- e) “En el fundamento 4 (de la sentencia) se trataron los caracteres propios del arancel de aduanas. El primero, de naturaleza **fiscal** contribuye a darle la connotación de instrumento de recaudo de ingresos para el país, importante en el pasado de las finanzas públicas nacionales. El segundo, que explica mejor su actual utilización, de naturaleza **económica**, le confiere un decisivo papel en la protección de la producción nacional, el manejo de la oferta y demanda de bienes, la estabilidad y el desarrollo económico”.
- f) “La Constitución al autorizar el empleo de leyes marco y de los decretos que las desarrollen, en lo tocante a la modificación del régimen de los aranceles, tarifas y demás disposiciones del régimen de aduanas, cuando utiliza la expresión “por razones de política comercial” está limitando el campo de esta técnica normativa a los aspectos **económicos del arancel de aduanas** y está consecuentemente excluyendo que mediante la misma, de manera principal o preponderante, se adelante una política fiscal o se persigan objetivos de esta estirpe”.

6º. El Instituto considera que el tema de la imputación del pago, a que se refiere la norma demandada, corresponde a una política fiscal y no de política comercial, por lo cual es de competencia del Congreso Nacional.

Además, la imputación del pago de una obligación aduanera, corresponde la forma de cancelación de la misma, es decir a su recaudo y no a la fijación de los aranceles o de sus tarifas.

7º. De otra parte, el Instituto considera que en este caso existe el fenómeno advertido por la H. Corte Constitucional de la “cosa juzgada implícita” a que se refiere la sentencia C- 037 de fecha 5 de febrero de 1996, M.P. Dr. Vladimiro Naranjo Mesa, en la que dijo lo siguiente:

“En efecto, sólo será de obligatorio cumplimiento, esto es, únicamente hace tránsito a cosa juzgada constitucional, la parte resolutive de las sentencias de la Corte Constitucional. En cuanto a la parte motiva, como lo establece la norma, esta constituye criterio auxiliar para la actividad judicial y para la aplicación de las normas de derecho en general; sólo tendrían fuerza vinculante los conceptos consignados en esta parte que guarden una relación estrecha, directa e inescindible con la parte resolutive; en otras palabras, aquella parte de la argumentación que se considere absolutamente básica, necesaria e indispensable para servir de soporte directo a la parte resolutive de las sentencias y que incida directamente en ella”.

8º. En el caso de la sentencia C-510 del 3 de septiembre de 1992, arriba citada, la parte resolutoria, que declaró inconstitucional el Decreto 2183 de 1991, “Por el cual se modifica el régimen de saneamiento aduanero previsto en el Decreto 1751 de 1991”, está basada, entre otras razones, en la consideración de que el Congreso tiene la facultad de dictar normas que desarrollen la política fiscal, por lo cual se puede decir que constituye la “ratio decidendi” de la parte resolutive.

#### IV. CONCLUSIÓN

Por lo anterior, el Instituto considera que el aparte demandado del artículo 6 de la Ley 1066 de 2006, no viola el literal c) del numeral 19 del artículo 150, ni el numeral 25 del artículo 189.

Respetuosamente,

**(Fdo.) LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG, Presidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-723 del 11 de septiembre de 2007 (Boletín 1845, página 756)** por la cual la Corte Constitucional resolvió:

Declarar **EXEQUIBLE**, por los cargos analizados, la expresión “o usuarios aduaneros” contenida en el artículo 6 de la Ley 1066 de 2006, “por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones”.

---

**TEMA: Reforma Tributaria de 2006 – Trámite Legislativo – Potestad de Configuración Legislativa – Principios Constitucionales Tributarios – Irretroactividad – Vigencia la Ley 1111 de 2006 – Principio de Legalidad – Facultades Extraordinarias del Ejecutivo – Autonomía de las Entidades Territoriales – Impuesto al Patrimonio – Base Gravable – Determinación.**

**Ponente del Concepto: Dr. CARLOS ALFREDO RAMÍREZ GUERRERO**

Expediente D-6755. Magistrado Ponente: Dr. Manuel José Cepeda Espinosa. Actor: Humberto de Jesús Longas Londoño. Concepto ICDT del 12 de abril de 2007.

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. 440 del pasado 30 de marzo, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 10 de abril del presente año.

En la elaboración del proyecto actuó como ponente el Doctor **CARLOS ALFREDO RAMÍREZ GUERRERO**, quien no observó impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la reunión, doctores Luis Miguel Gómez Sjöberg, Alberto Múnera Cabas, Juan Rafael Bravo Arteaga, Jaime Abella Zárate, Álvaro Leyva Zambrano, Cecilia Montero Rodríguez, Juan Camilo Restrepo Salazar, Mauricio A. Plazas Vega, Juan de Dios Bravo González, Sofía Regueros de Ladrón de Guevara, Fernando Reyes Ortiz, Benjamín Cubides Pinto y Ruth Yamile Salcedo Younes.

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 hace en los términos siguientes.

## NORMAS ACUSADAS Y POR QUÉ LO FUERON

La petición principal es que se declare inexecutable la totalidad de la Ley 1111, 27 de diciembre de 2006, *“por violación de los principios de consecutividad, identidad y de iniciativa legislativa”*.

O si no: la de los artículos 9, 25 a 30, y el calificativo “nacionales” de los artículos 10 y 28, *“por violación de normas del derecho comunitario”*, las de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones; la de los artículos que señalan fechas hasta el 31 de diciembre de 2006, por la violación del principio de irretroactividad de la ley tributaria; la de los artículos 16, 71, 76 y 77, sobre precio de exportación de minerales, tasa por servicios de inspección no intrusiva de mercancías, e impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, por *“violación del principio de unidad de materia”*; la del artículo 53, que inviste de facultades extraordinarias para reenumerar el Estatuto Tributario; la del artículo 71, sobre la mencionada tasa de servicios de inspección, porque *“encaja dentro de la regulación de los derechos de aduanas”* y porque *“no fijó directamente el hecho generador y la tarifa”*; la del artículo 73, que *“acortó el beneficio tributario para la maquinaria industrial hasta abril de 2007”*, de descontar el IVA causado al adquirirla o importarla, por *“violación del postulado de la buena fe y del principio de la confianza legítima”*; la del artículo 69, que autoriza a municipios y distritos para establecer sistemas de facturación que constituyan la determinación de los tributos sobre la propiedad y presten mérito ejecutivo, *“por violar la autonomía de las entidades territoriales”*; y la de los artículos 54 y 55, de terminación de impugnaciones pendientes de fallo al expedirse la ley, *“por violación de los principios de justicia y de equidad, del derecho a la igualdad, del debido proceso y de la libertad”*.

### 1.- Trámite de la Ley 1111

La demanda narra que el 28 de julio de 2006, el Ministro de Hacienda presentó el proyecto de ley por la que *“se sustituye el Estatuto Tributario, ET, de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”, DIAN, al que la Secretaría de la Cámara de Representantes le asignó el número 039 y que la demanda considera “reforma integral y estructural del sistema tributario actual”, aunque no se refirió, entre otros, a tributos de entidades territoriales; que al proyecto, publicado el mismo 28 de julio, le siguió la ponencia mayoritaria publicada el 9 de noviembre de 2006, en la que, según la demanda, “se propone otro proyecto de ley, totalmente distinto del inicial No. 039”, y por la cual “se modifica” dicho Estatuto; y que la misma ponencia mayoritaria, que la demanda designa con insistencia como “nuevo proyecto de ley No. 039”, siguió el trámite que culminó con la sanción y publicación de la Ley 1111.*

*“El inicial proyecto de ley número 039 Cámara”, observa la demanda, “no fue discutido, ni debatido, ni negado, ni archivado, por orden de las Comisiones respectivas; quedó vivo dentro del trámite, pero no se sometió a discusión ni debate.”*

Deduce que en esa forma “se vulneró el derecho de los electores, el principio democrático y el principio de la publicidad y trámite legislativo de los proyectos de ley”, porque se violó el principio de consecutividad, pues el proyecto “inicial no continuó legalmente y el nuevo no se inició legalmente”, y el de identidad debido a que “el nuevo proyecto de ley presentado a la discusión de las Comisiones no es el mismo radicado según el número 039 Cámara”, es “otro proyecto de ley, sin cumplir el riguroso trámite constitucional y legislativo de los proyectos de ley en Colombia”.

Sobre la iniciativa legislativa, observa que el proyecto del Gobierno se refería “al establecimiento de rentas nacionales”, “fijaba gastos de la administración”, y “decretaba exenciones de impuestos”, materias “cuya iniciativa es privativa del Gobierno”; pero como fueron las mismas sobre las que versó la ponencia mayoritaria de 9 de noviembre de 2006, la demanda considera que ésta violó el Artículo 154 de la Constitución Política.

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario, ICDT, es de parecer que en la decisión de este caso es aplicable el inciso tercero de dicho texto superior:

**“Las Cámaras podrán introducir modificaciones a los proyectos presentados por el Gobierno.”**

Si así no fuera, la función de legislar se limitaría a que el Congreso aprobara o improbara sin modificación alguna la totalidad del proyecto de ley que se le presentara.

Facultado por el primer inciso del mismo Artículo 154, el Ministro de Hacienda propuso una ley que sustituyera el Estatuto de los impuestos que recauda la DIAN, sobre la renta y complementarios, sobre las ventas, de timbre y a los movimientos financieros, así como las normas de retención de estos impuestos en su fuente y las instrumentales o de procedimiento para determinarlos y cobrárselos a sus deudores, reproduciendo la nueva ley el contenido de los artículos cuya vigencia se considerara que debía continuar.

La propuesta gubernamental trató en lo sustancial y según el Artículo 338 superior, de los hechos gravables con dichos impuestos, en sus aspectos subjetivos y objetivos, entre éstos los factores de sus bases –exclusiones, deducciones, exenciones-; y de sus tarifas y descuentos de la deuda.

Por autorización del tercer inciso arriba copiado, los autores de la ponencia mayoritaria para primer debate, y los de las minoritarias, podían entonces como aquellos lo hicieron, el 9 de noviembre de 2006, y las comisiones aprobar, que en cambio de reemplazar el Estatuto se le modificara; o que los hechos, bases, tarifas y descuentos fueran distintos de los propuestos por el Gobierno. Sostener que proyecto y ponencia tenían que ser idénticos desconoce el inciso, pues contra lo que él autoriza restringe el ejercicio de la función legislativa.

El de la ponencia mayoritaria, si bien fue, pues, un proyecto diferente del inicial, así podía serlo conforme al copiado inciso tercero, se reitera, acto que por ejecutarse luego del de la administración, no fue de los iniciales o sin proyecto previo alguno que requieren radicación en secretaría general de la Cámara a la que el proyecto se presente y primera publicación en la gaceta del Congreso.

De otra parte, presentada como fue la ponencia mayoritaria al ejercer los ponentes su función, siendo luego aprobada en primer debate reemplazando o dejando sin efecto alguno las propuestas de la administración y presentando otras, no se requería que al así aprobarse se expresara que lo reemplazado quedaba sin efectos y se ordenara archivarlo.

Siendo esto así, originada en el Gobierno la iniciativa para legislar en materia de gasto público tributario, por concepto de exclusiones, deducciones, exenciones y descuentos de impuestos, para aumentarlo o disminuirlo, se cumplió lo que el Inciso Segundo del Artículo 154 superior ordena.

De lo precedente, el ICDT deduce que en el trámite que culminó con la publicación de la Ley 1111, 27 de diciembre de 2006, no se incurrió en las irregularidades e infracción de disposiciones de orden constitucional y de ley que la demanda de este proceso señaló.

## 2.- Derecho Comunitario y Derecho Nacional

En lo pertinente al caso, las del Estatuto de los impuestos que le corresponde a la DIAN recaudar son disposiciones de alcance general, para todo hecho que tenga en Colombia el efecto tributario que a su autor tiene que imponérsele por fuerza de ellas. Especiales y de superior jerarquía son las que desarrollan tratados de los que trata el Artículo 227 de la Constitución, entre ellas las de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones, que rigen en los países de esta Comunidad, Colombia entre ellos.

Por regla de lógica sobre aplicación de normas de igual jerarquía, la especial rige el supuesto de hecho previsto en ella, señalado con fin diferente del de las generales, siendo esto por lo que la especial sólo la deroga la posterior especial para los mismos supuesto y propósito. Por tanto, siendo la indicada Decisión 578 especial para los países de la Comunidad Andina, expedida la Ley 1111 para “financiar los gastos e inversiones del Estado” colombiano, ésta regirá, por general, en los demás países, sin que interfiera en la aplicación de lo que la Decisión ordena para los países que integran la Comunidad, para financiarlos de modo que se estimule o promueva la integración económica de que tratan el Preámbulo y el Artículo 227 de la Constitución Política, “con los países de América Latina y del Caribe.”



Por su origen, a partir de negociaciones de nuestro Gobierno con los de otros países, y por la regla de que lo convenido o pactado es ley para las partes, modificable por voluntad de ellas en primer lugar, norma de derecho interno nacional no incide en lo que ordene norma superior que sea desarrollo de tratado de integración con otros estados y para determinadas relaciones internacionales del colombiano.

Por esto, el ICDT no comparte que la Ley 1111, con los artículos que la demanda señala en su punto 4.2 haya violado las normas de derecho comunitario en materia de impuestos contenidas en la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones. Y observa que es al Tribunal Andino de Justicia al que compete juzgar todo acto de algún país de esta comunidad no acorde con dicha decisión.

### 3.- La Ley 1111 en el tiempo

La prohibición que los Artículos 338 y 363 de nuestra Constitución establecieron es que las disposiciones que regulen contribuciones cuya base la constituya el resultado de hechos ocurridos “durante un período determinado”, no se apliquen “sino a partir del período que comienza después de iniciar la vigencia de la respectiva ley”, esto es, que ninguna disposición tributaria se aplique “con retroactividad.”

De este tema trató la sentencia C-527 de 1996, donde esa Corte sostuvo:

“Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, por razones de justicia y equidad sí puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución. La prohibición contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas del contribuyente, modificando las regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso...”.

En la C-006 de 1998 extrajo de la Carta la subregla de que “a las obligaciones que suprimen o reducen una obligación tributaria”:

“...no es aplicable, para estos casos, el inciso 3 del art. 338, por razones de justicia y equidad.”

Se apoyó en que:

“...el artículo 338 superior constituye ciertamente una regulación exclusivamente dirigida a la imposición de tributos, es decir, al diseño y establecimiento de una carga fiscal, de manera que no es aplicable cuando el legislador pretende, por el contrario, modificar o suprimir tales obligaciones.”

Y definió:

“Por lo mismo, las normas que derogan tributos o establecen medidas que eximen de tales obligaciones a los contribuyentes tienen efecto general inmediato y principian a aplicarse a partir de las normas que las establece, salvo, por supuesto, que el legislador expresamente haya establecido reglas específicas para su vigencia.”

También lo trató en la C-063 de 1998, sobre la “contribución especial” equivalente al 25% del impuesto de renta de los años 1993 a 1997, que el artículo 11 de la Ley 6ª de 1992 estableció y que el artículo 285 de la Ley 223 de 1995 derogó. En ella la Corte Constitucional observó que esta ley no incluyó norma expresa que ordenara esta derogación desde el 1 de enero de 1995, y de ello dedujo:

“No existiendo, como no existió, retroactividad, hay que concluir que la contribución fue obligatoria desde el 1º de enero de 1995, hasta el día 22 de diciembre del mismo año, como ya se ha dicho. Y que sólo dejó de ser obligatoria durante los últimos nueve (9) días de 1995.”

Con base en estas decisiones, a las normas acusadas de que se trata, cuya constitucionalidad la reafirme la sentencia del proceso y que sean favorables, pueden ser aplicadas con retroactividad.

Dentro de este tema, la demanda afirma en sus páginas 64 a 67 lo que se pasa a comentar.

3.1.- Sobre los ajustes integrales por inflación que se registraron hasta terminar 2006 como parte del costo fiscal de activos, factor o dato básico que reduce la base del impuesto de renta del año en que el bien se transfiera, la demanda anota que el factor “*resulta de hechos ocurridos durante un período determinado*” y que por eso el artículo 3 de la Ley 1111 no puede aplicarse sino “*a partir de enero 1º de 2007 para los años gravables 2007 y siguientes*”. Objeta este artículo por referirse a las fechas 31 de diciembre de 2006 y 3 de diciembre de 1991.

La parte del costo correspondiente a los ajustes por inflación surgió conforme con las normas anteriores a la Ley 1111, entre ellas la del artículo 350 del ET que de modo expreso ésta derogó incluyéndolo en la lista de su artículo 78. Sin serlo, los ajustes produjeron efecto igual al de un ingreso, pues tuvieron que computarse dentro de las bases del impuesto resultante en años anteriores a 2007.

De ello y de ser claro que la demanda lo que propugna es que las normas sobre los ajustes, de modo explícito derogados por el artículo 78 de la Ley 1111, produzcan efecto al calcular el resultado de operaciones de 2007 en adelante, en el período del

impuesto de renta en que el bien se enajene, se sigue que de lo que se trata es de la ultraactividad de las disposiciones sobre los ajustes, efecto que, por justicia y equidad, la Ley 1111 les atribuyó, es decir, de lo directamente contrario a facultad para aplicarlos en forma retroactiva.

3.2.- Sobre la norma por la que los ajustes por inflación se tenían que excluir del monto de la pérdida fiscal que resultara de enajenar los activos ajustados, la restricción la eliminó el artículo 6 de la Ley 1111 que para calcular ese resultado de la enajenación de activos que se efectúe en 2007 o año posterior, ordena computar los ajustes como costo. La decisión la explica también que los ajustes formaron parte de la base del impuesto de períodos anteriores a 2007. Al sostener la demanda que este artículo 6 es aplicable desde este año o en posterior, en el que el activo se transfiera, excluye que el artículo faculte para que lo sea con retroactividad, implica también ultraactividad de este aspecto del derogado régimen de los ajustes.

3.3.- Con respecto a la renta presuntiva, la mínima por tomar para determinar el impuesto cuando la líquida real sea menor o sea negativa, la demanda sostiene que por referirse los artículos 10 y 11 de la Ley 1111 a los años gravables 2002 y 2003 cuando señalan los factores que disminuyen la base de cálculo de la renta mínima, con la referencia están autorizando para que les dé aplicación retroactiva.

Poseído al iniciar el período gravable un patrimonio fiscal, integrado partiendo del valor de los bienes productivos o aprovechables económicamente como los definen los artículos 262 a 264 del ET, y determinado de acuerdo con las normas vigentes ese día, su titular queda obligado a pagar por ese período y según el artículo 188 del ET, por lo menos el impuesto que resulte sobre la renta mínima y con el límite del artículo 259, mínima calculada también de acuerdo con las disposiciones existentes en la misma fecha.

El ICDT opina entonces que del hecho de que los examinados artículos 10 y 11 aludan a la base de la renta presuntiva determinante del impuesto mínimo de 2002 y 2003, calculada conforme a las disposiciones citadas en el aparte que antecede, no se deduce que dichos artículos faculten para que se les aplique en cambio de éstas, a situaciones existentes al iniciar esos períodos gravables, pues su mención la explica que fue en los años en que los ordinales que la hacen entraron en vigencia. De nuevo se trata, pues, de ultraactividad de dichas disposiciones, o de que la Ley 1111 las reprodujo.

3.4.- En torno a los artículos 17, 18 y 19 de la Ley 1111, respectivamente sobre valor patrimonial de activos, de derechos fiduciarios y tratamiento del saldo de la cuenta de revalorización del patrimonio propia del derogado sistema de ajustes integrales por inflación, la demanda también plantea que *“sólo pueden aplicarse a partir del*

*período que comienza después de iniciarse la vigencia de la ley”, o sea, dice, “a partir del año gravable de 2007”, de su 1º de enero, no antes.*

Dado que estos artículos, como lo sostiene la demanda, no rigen la liquidación del impuesto de los años que antecedieron al 2007, a ellos le son aplicables las observaciones y conclusión presentadas en el punto 3.1.

3.5.- En relación con los artículos 26 y 28 de la Ley 1111, sobre el impuesto al patrimonio por los años gravables 2007 a 2010, la demanda aduce que la ley autorizó para que se aplicaran con retroactividad *“para los períodos 2008, 2009 y 2010”, a “un hecho generador y a una base gravable que ocurrió en enero 1º de 2007”* y que por esto *“son inconstitucionales”*, porque no se avienen a los artículos 338 y 363 de la Carta, señalados en la página 64 de la demanda.

El ICDT opina que estos artículos, con los demás por enumerar en este aparte, integran la proposición jurídica en el sentido de quienes indica el 25, por poseer el 1 de enero de 2007 un patrimonio por el valor que señala el 26, igual o superior a tres mil millones de pesos, son según el 27, deudores del tributo liquidado sobre esa base o valor, calidad que tendrán respecto de cada cuota en las fechas que para su pago la administración fije de los años 2007 a 2010, facultándolos el 25 para que el gasto por concepto de cada cuota lo registren con contrapartida en la cuenta de revalorización de patrimonio, de cuyo saldo trata el artículo 19, en procura de que los que sean titulares del saldo registren el gasto *“sin afectar los resultados”* de cada uno de estos años.

Así entendido el acto del legislador, en sentido en que produzca efectos, por principio que rige toda manifestación de voluntad y el de conservación del derecho, el ICDT conceptúa que los textos comentados en este punto no conducen a que se vayan a aplicar con retroactividad, a que sea el caso de retirarlos del ordenamiento por inconstitucionales.

3.6.- Sobre los artículos 54 y 55, de terminación de impugnaciones con pago de parte de los valores discutidos, iniciadas contra actos de liquidación de impuestos y de imposición de sanciones y que estaban pendientes de decisión cuando los artículos se expidieron, la demanda los objeta por referirse a *“hechos tributarios anteriores a la vigencia de esta ley.”*

Aunque versan sobre tributos y sanciones, como su finalidad es que las impugnaciones concluyan por decisión de quienes las iniciaron son esencialmente normas procesales -además de ser transitoria su vigencia-, y por eso tienen que referirse a actos anteriores a la ley de que forman parte, sin violar con ello prohibición establecida para las disposiciones tributarias sustanciales, con los elementos que señala el

Artículo 338 superior. El ICDD estima, pues, que los examinados artículos son constitucionales.

3.7.- El artículo 76 trata del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, tema del concepto que el ICDD le comunicó a la Corte Constitucional con fecha 23 de marzo de 2007 dentro del Proceso D-6672.

La demanda objeta este artículo por aludir su parágrafo 4 a precios de mercado en el año 2006 al señalar la base actualizable del precio de que trata el parágrafo 3, no acusado, en función del “precio al consumidor final de estos productos”. Esto hace, precisamente, que la norma sea aplicable después de la actualización, no en forma retroactiva.

#### 4.- Unidad de materia

Este aspecto lo plantea la demanda desde su página 67, en relación con los artículos 16, 71, 76 y 77. Según el 16, el ingreso por exportaciones de minerales y que en el año sean superiores a cien millones de dólares será el que fije el Ministro de Minas y Energía teniendo en cuenta los precios estipulados con los consumidores finales de lo exportado. Por versar sobre ingresos, primer factor de la base del impuesto sobre la renta señalado en el artículo 26 del ET, este artículo no es ajeno al régimen de este tributo sino materia que le es propia.

4.1.- El 71, con los elementos del Artículo 338 superior, estableció tasa a favor de la DIAN por inspeccionar como autoridad aduanera mercancías en forma no intrusiva, se refiere a la función de vigilar este organismo que se cumpla el régimen de aduanas, conformado por las normas generales que le señalen al Gobierno los objetivos y criterios para modificar dicho régimen, por razones de política comercial, normas del Ordinal C del Numeral 19 de Artículo 150 de la Constitución Política.

Por tratarse de servicios que, si bien el artículo los excluye del impuesto sobre las ventas, tienen que prestarse en desempeño de dicha función de control, su regulación, por fuerza del citado ordinal C, debe ser parte del régimen de aduanas, puesto que por incrementar la tasa el costo de los bienes que pasan por la aduana, tiene que ver con la “política comercial” del país; como en efecto lo considera el inciso final del artículo al establecer que el recaudo de la tasa se efectúe “conforme a las normas de procedimiento aduanero.”

El ICDD comparte entonces el punto de vista de la demanda al respecto, en el sentido de que la disposición de este artículo 71 es inconstitucional.

4.2.- Sobre los artículos 76 y 77, del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, el efecto económico de este tributo equivale al del impuesto sobre las ventas, que incide en últimas en el consumidor final de los bienes gravados o en el uso de servicios también así tratados. Por esto, en discrepancia con lo que sostiene la demanda, el ICDT opina que estos artículos no son extraños a la materia que la Ley 1111 regula, así el impuesto no lo recaude la DIAN y su ingreso financie a las entidades territoriales.

#### 5.- Facultades extraordinarias

La demanda plantea en este aspecto que el ET es un código y que como tal le correspondía al legislador expedirlo directamente, siendo entonces inconstitucional el artículo 53 de la Ley 1111 por investir al Presidente de la República de la facultad para que en los seis meses siguientes al día en que se inició la vigencia de la ley, expida el decreto en que reordene las normas de los impuestos que recauda la DIAN, sin modificarles su texto, sin alterarles su contenido, y en que elimine las que se encuentren repetidas o derogadas.

En la sentencia C-252, de 26 de mayo de 1994, la Corte Constitucional reiteró que “un código se caracteriza por ser un conjunto de normas que regulan de manera completa, metódica, sistemática y coordinada, las instituciones constitutivas de una rama del derecho; por lo tanto, las regulaciones específicas sobre cuestiones que directamente atañen a la materia propia del código, deben ser objeto de previsión a través de sus normas. Así entonces, cuando los contenidos que informan el correspondiente sistema normativo son cambiados en su esencia o las modificaciones son de tal envergadura que comprometen su estructura normativa, necesariamente la reforma tiene que realizarse mediante la ley y no por el mecanismo de las facultades extraordinarias.” Sobre la misma diferencia entre expedir códigos y compilar normas trató la sentencia C-129, de 30 de marzo de 1995.

De otro lado, sentencia que presenta nexo con la publicación que ordena el final del Artículo 158 superior, es la C-748, de octubre 6 de 1999, donde observó que el gobierno tiene en todo tiempo la autorización constitucional para compilar las normas legales.

Volviendo sobre el texto en cuestión, versa sólo sobre unos impuestos nacionales, los que recauda la DIAN, no sobre todos ellos, como tampoco sobre los que son ingreso de departamentos, municipios y distritos. No se refiere, pues, a conjunto normativo completo, sino a una subespecie de las obligaciones que nacen de la ley, las tributarias entre ellas.

De donde se sigue que lo que autoriza expedir no es un código como lo definió esa Corte en las dos primeras sentencias mencionadas en este punto, sino una recopilación.

lación semejante a la que la tercera aludió, mucho menos considerando que no se extiende a alterar o modificar el contenido de la normativa en vigencia.

El ICDT conceptúa entonces que el ahora examinado artículo 53 es exequible.

#### 6.- Tasa de servicios aduaneros de inspección

También impugna la demanda el artículo 71, sobre esta tasa, porque considera que se trata de un precio, *“caso en el cual no existe definición de hecho generador de la tasa como exacción del Estado.”* Además, porque el método prescrito para establecer la tarifa no se basa *“en las operaciones efectuadas sino en las operaciones proyectadas”*, es decir, agrega, la tarifa *“se fija en abstracto y no basada en la realidad.”*

Ya en el punto 4.1 se puso de presente el efecto económico del tributo, como retribución de un servicio por tener que acudir a la autoridad de aduanas para que ejerza su función de vigilancia del cumplimiento del régimen de aduanas. Respecto del método para definir los costos del servicio y recuperarlos, y de repartir los beneficios, la exigencia del Artículo 338 es que la norma lo señale. Que la experiencia demuestre que el método adoptado no logra su objetivo es entonces asunto de hecho ajeno al examen de constitucionalidad de la disposición, causa para acciones de otra índole. El ICDT, pues, es de parecer que el artículo de que ahora se trata es exequible.

#### 7.- Limitación de beneficio tributario

Sobre el artículo 73, que con la adición del párrafo 4º al artículo 485-2 del ET *“acortó el beneficio tributario aplicable para la maquinaria industrial”* que *“se adquiere o importe hasta el día 30 de abril de 2007”* como se lee en el texto, la demanda plantea que por esto se presentó *“violación del postulado de la buena fe y del principio de la confianza legítima.”* Así como es atribución del legislador establecer un beneficio que atenúe la carga tributaria, exigiendo que el interesado se sitúe en el supuesto de hecho por el que adquiere el derecho pero sin señalarle plazo para ello, para que cumpla la condición o requisito, por norma posterior puede señalarle el término para que lo haga, pues por las cambiantes circunstancias económicas lo que normalmente se espera es que la norma tributaria favorable se modifique o derogue, no que permanezca indefinidamente. El cambio no es, pues, sorpresivo, ni ilegítimo cuando no se han adquirido derechos al amparo de la norma anterior. Por esto, la opinión del ICDT es que el artículo 73 examinado es constitucional.

#### 8.- Autonomía de las entidades territoriales

La demanda estima que la Ley 1111 desconoció esta autonomía al autorizar en su artículo 69 para que los municipios y distritos implanten sistemas que les permitan

equiparar a liquidación oficial que preste mérito ejecutivo, las facturas que emitan por concepto de impuestos sobre la propiedad. Además de que está dentro de la órbita de las atribuciones del legislador prescribir para todo el territorio nacional los procedimientos, entre ellos los de ejecución forzada de obligaciones y el título para demandarla, este artículo 69 lo que hace es conceder una autorización, que dichas entidades están libres de ejercer o no, precisamente para respetar así la autonomía de que gozan. Por esto, no comparte el ICDT que esta disposición la desconozca, como lo aduce la demanda.

#### 9.- Opción de terminar impugnaciones

También acusa la demanda, desde su página 74, los artículos 54 y 55 *“por violación de los principios de justicia y de equidad, del derecho de igualdad, del debido proceso y de la libertad”*, pues considera que la opción de terminar las impugnaciones de modo especial, sin acto oficial que las decida, debe ser permanente, que por estar limitada en el tiempo se *“establece una discriminación para quienes tengan o puedan tener procesos tributarios antes de la vigencia de dicha ley”*, la 1111.

Sobre este mismo tema, ha dicho esa H. Corporación que si la ley concede una facultad a quienes se encuentren en determinada situación de hecho, no discrimina en contra de los demás que estén en situación diferente, no vulnera su derecho a la igualdad. Lo contrario implica que no podría el legislador expedir normas especiales por razón de los sujetos a quienes están dirigidas, ni que establezcan término para ejercer la opción que se les conceda. Convertir en permanente y general lo que es transitorio y excepcional para situaciones especiales sí sería lo que vulneraría ese derecho, por darse igual trato a quienes están en la situación normal o general.

No obstante, el ICDT se permite respetuosamente insistir en que esta clase de normas consagran una especie de “amnistía”. Sobre este particular, los doctores Mauricio A. Plazas Vega y Mauricio Piñeros Perdomo elaboraron una ponencia intitulada “Métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria”, la que se presentó en las XXVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario que se llevaron a cabo en Cartagena los días 19, 20 y 21 de febrero de 2003.

Por este aspecto, el ICDT estima constitucionalmente válido que, si así lo decidiere, el legislador establezca el mecanismo alternativo permanente de solución de conflictos tributarios que juzgue conveniente.

Para llegar a cada una de las conclusiones de los anteriores puntos, entre ellas la de inexecutable de la norma del 4.1 y la exequibilidad de la de los demás, el ICDT, como tenía que ser por la naturaleza del juicio, se concretó a examinar los cargos de la demanda, sin detenerse en motivos distintos, como lo que los miembros del Conse-



jo Directivo propusieron en la sesión en que se aprobó el proyecto del presente concepto. Entre otros, sobre otros aspectos de hecho del trámite de la Ley 1111, como equiparar a iniciativa gubernamental el llamado aval ministerial a las propuestas de exenciones por parte de miembros del Congreso; o sobre base única del impuesto de patrimonio pese a que éste se causa por mas de un año gravable; o sobre facultad para que la administración determine ingresos de empresas del sector minero.

Respetuosamente,

**(Fdo.) LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG, Presidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-809 del 3 de octubre de 2007 (Boletín 1849, página 914)** por la cual la Corte Constitucional resolvió:

Decidió **INHIBIRSE** de emitir pronunciamiento de fondo sobre la presunta inexecutable de los artículos 9, 25, 26, 27, 28, 29 y 30 y, la expresión “nacionales” contenida en los artículos 10 literal a) y 28 de la Ley 1111 de 2006; **ESTARSE A LO RESUELTO** en la sentencia C-655 de 2007 en lo concerniente al artículo 53 de la Ley 1111 de 2006, que fue declarado inexecutable; Declarar **EXEQUIBLES** las expresiones “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 3 inciso primero; “a 31 de diciembre de 1991” del artículo 3 inciso 2; “hasta el año gravable de 2006” del artículo 6; “nacionales” del artículo 10 literal a); “a partir del año gravable de 2002” del artículo 10 literal d); “a partir del 1° de enero de 2003” del artículo 11; “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 17; “hasta el año gravable de 2006” del artículo 18; “a 31 de diciembre de 2006” del artículo 19; “del año 2007” del artículo 26; “del año 2007” del artículo 28; “nacionales” del artículo 28, “antes de la vigencia de esta ley”, “del año 2007”, “2005”, “2006” del artículo 54 inciso 1 y literales a) b) y c); “antes de la vigencia de esta ley”, “del año 2007” y “de 2005” del artículo 55 incisos primero y segundo; “y correspondiente al año 2006” del artículo 76 parágrafo 4; todas de la Ley 1111 de 2006, por los cargos estudiados; Declarar **EXEQUIBLES** los artículos 16, 69, 71, 73, 76 y 77 de la Ley 1111 de 2006, por los cargos analizados.

**TEMA: Principios Constitucionales – Unidad de Materia – Naturaleza Jurídica – Principio de Deliberación Mínima – Impuestos Territoriales – Impuesto al Consumo de Cigarrillos y Tabaco Elaborado – Base Gravable – Tarifas – Modificaciones introducidas por la Ley 1111 de 2006.**

**Ponente del Concepto: Dr. FRANCISCO FERNANDO REYES ORTIZ**

Expediente D-6773. Magistrado Ponente: Dr. Nilsón Pinilla Pinilla. Actor: José Roberto Sáchica Méndez. Concepto ICdT del 22 de mayo de 2007.

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. 654 del 8 de mayo de 2007, a continuación, transcribimos el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 15 de mayo del presente año.

En la elaboración del concepto actuó como ponente el Doctor **FRANCISCO FERNANDO REYES ORTIZ**, 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 Luis Miguel Gómez Sjöberg, Héctor Julio Becerra Becerra, Alberto Múnera Cabas, Juan Rafael Bravo Arteaga, Cecilia Montero Rodríguez, Vicente Amaya Mantilla, Juan de Dios Bravo González, Luis Enrique Betancourt Builes, María del Pilar Abella Mancera, Benjamín Cubides Pinto, Consuelo Caldas Cano y Marcela Ramírez Sternberg.

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 Honorable Corte Constitucional, con mucho gusto contribuye al examen de constitucionalidad de la norma impugnada, lo que hace en los siguientes términos:

#### **NORMA ACUSADA**

Las normas acusadas son los artículos 76 y 77 de la Ley 1111 de 2006, por los que se modifican los artículos 210 y 211 de la Ley 223 de 1995. A continuación, se transcriben las citadas normas:

#### **Ley No. 1111 de 27 de diciembre de 2006**

“Por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”

**Artículo 76.** Modifícanse los artículos 189, 190, 210, 211 y 213 de la Ley 223 de 1995, los cuales quedan así:

Impuesto al Consumo de cigarrillos y tabaco elaborado.

**Artículo 210. Base Gravable.** A partir del 1º enero de 2007 la base gravable del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, nacionales y extranjeros está constituida así: el precio de venta al público certificado semestralmente por el DANE.

**Artículo 211. Tarifas.** A partir del 1º de enero del año 2007, las tarifas al impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, serán las siguientes:

- 1) Para los cigarrillos, tabacos, cigarros y cigarritos cuyo precio de venta al público sea hasta \$2000 será de \$400 por cada cajetilla de 20 unidades o proporcionalmente a su contenido.
- 2) Para los cigarrillos, tabacos, cigarros y cigarritos cuyo precio de venta al público sea superior a 2000 pesos será de \$800 por cada cajetilla de 20 unidades o proporcionalmente a su contenido.

**Parágrafo 1.** Dentro de las anteriores tarifas se encuentra incorporado el impuesto con destino al deporte creado por la Ley 30/71, en un porcentaje del 16% del valor liquidado por concepto de impuesto al consumo.

**Parágrafo 2.** La tarifa por cada gramo de picadura rapé o chinú será de \$30.

**Parágrafo 3.** Las tarifas aquí señaladas se actualizarán anualmente en el porcentaje de crecimiento del precio al consumidor final de estos productos, certificados por el DANE. La Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público certificará y publicará antes del 1 de enero de cada año, las tarifas actualizadas, en todo caso el incremento no podrá ser inferior a la inflación causada.

**Parágrafo 4.** Para estos efectos se tendrán en cuenta los precios vigentes en el mercado correspondientes al año 2006.

**Artículo 77.** En los demás aspectos, el impuesto se seguirá rigiendo por las disposiciones de la Ley 223 de 1995, sus reglamentos, y/o las normas que los modifiquen o sustituyan, en tanto sean compatibles con las disposiciones del presente capítulo.

## FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

El Actor fundamenta su demanda en los siguientes dos cargos:

1. Violación al *principio de unidad de materia* conforme al artículo 158 de la Constitución Política, en concordancia con el 169 ibídem, que señala que el título de las leyes "...deberá corresponder precisamente a su contenido...".
2. Violación del principio de legalidad de los tributos por inobservancia del *principio de deliberación mínima de la ley*, conforme a los artículos 150, numeral 12, 157, 160 y 338 de la Constitución Política.

En relación con el primer cargo, la demanda considera fundamental establecer el núcleo temático de la ley, de manera que se pueda inferir fácilmente si una de sus disposiciones vulnera o no el principio de unidad de materia. Para el demandante el núcleo temático de una ley hace relación a la conexidad material, sistemática y teleológica de las normas que la integran. Adicionalmente, considera que la unidad de materia debe circunscribirse estrictamente al título de la ley, existiendo una correspondencia precisa entre éste y la materia regulada.

Así las cosas, para el Actor resulta fácil identificar el núcleo temático de la ley 1111 de 2006, que no puede ser distinto al de su título, modificar "...el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales". En ese orden de ideas, considera el demandante que las dos normas acusadas, al no ser parte del Estatuto Tributario y referirse a un tributo territorial, vulneran el principio de unidad de materia.

Respecto del segundo cargo, la demanda considera que las disposiciones acusadas quebrantan el principio de legalidad de los tributos al no haber tenido una deliberación mínima. En otras palabras, considera el demandante que los artículos 76 y 77 de la Ley 1111, al no haber sido suficientemente debatidos por el Congreso, no respetaron el principio de representación de los tributos, a pesar de haber cumplido formalmente con el proceso de formación de las leyes.

El demandante sustenta esta acusación en la jurisprudencia de la Corte Constitucional, sentencia C-776 de 2003, relacionada con gravar indiscriminadamente con el impuesto sobre las ventas todos los bienes y servicios excluidos, incluso los de la canasta familiar básica.

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

### **Violación al principio de unidad de materia**

El principio de unidad de materia demanda del Congreso definir de forma previa y de

manera precisa el contenido de las leyes que van a ser expedidas. En tal sentido, si bien dicha Corporación goza de una capacidad prácticamente ilimitada para normar cualquier tema, éstos deben referirse a una misma materia, que además debe corresponder con el título mediante el cual se nomina la ley. El objeto de dicho principio no es otro que brindar seguridad jurídica a los asociados en la interpretación y la aplicación de las leyes.

Así las cosas, en principio, podría compartirse el criterio del demandante de considerar los artículos acusados como inexecutable por no ser parte del Estatuto Tributario –que se pretendía sustituir–, ni corresponder a impuestos nacionales administrativos por la DIAN, núcleo temático delimitado por el título de la Ley 1111 de 2006.

Ahora bien, tal posición podría atemperarse en el evento de que las normas demandadas de alguna manera regularan, así fuera indirectamente, impuestos nacionales incorporados al Estatuto Tributario y administrados por la DIAN. A primera vista dicha posición no parece posible, dado que los artículos 76 y 77 de la Ley 1111 modificaron la base gravable y las tarifas del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado. Tributo eminentemente territorial que no hace parte del Estatuto Tributario y cuya administración corresponde a los departamentos y al Distrito Capital.

No obstante lo anterior, si se analiza en detalle el contenido de las normas sustituidas, en especial, el párrafo del artículo 211 de la Ley 223 de 1995, se aprecia como el mismo excluía al cigarrillo y al tabaco elaborado del impuesto sobre las ventas. A continuación se transcribe la norma:

**Artículo 211.** La tarifa del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado es del 55%.

**Parágrafo.** Los cigarrillos y tabaco elaborado, nacionales y extranjeros, están excluidos del impuesto sobre las ventas... Hemos subrayado

Empero, dicha norma debe entenderse derogada por el artículo 28 de la Ley 633 de 2000, que adicionó el párrafo 5 al artículo 420 del Estatuto Tributario. Dicho precepto señala:

**Artículo 28. Hechos sobre los que recae el impuesto.** Adiciónase el artículo 420 del Estatuto Tributario, con el siguiente párrafo.

**“Parágrafo 5.** La venta e importación de cigarrillos y tabaco elaborado, nacionales y extranjeros, los cuales estarán gravados a la tarifa general. El impuesto generado por estos conceptos dará derecho a impuestos descontables en los términos del artículo 485 de este estatuto.

La base gravable del impuesto a las ventas sobre los cigarrillos y tabaco elaborado será la misma del impuesto al consumo de que trata el artículo 210 de la Ley 223 de 1995". Hemos subrayado

En consecuencia, la venta e importación de cigarrillos y tabaco elaborado quedó gravada con el impuesto sobre las ventas a partir del año 2000, teniendo como base gravable la misma del impuesto al consumo. Base gravable que fue precisamente sustituida por los artículos demandados de la Ley 1111 de 2006.

No obstante lo anterior, el segundo inciso del párrafo 5 del artículo 420 del Estatuto Tributario, antes transcrito, fue derogado expresamente por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006, veamos:

**“ARTICULO 78. Vigencia y Derogatorias.** La presente Ley rige a partir de su promulgación y deroga las normas que le sean contrarias, en especial las siguientes: ... el inciso segundo del Parágrafo 5° del artículo 420 ... del Estatuto Tributario ...”.

En resumen, tenemos lo siguiente:

1. La Ley 223 de 1995, artículo 211 párrafo, excluyó del IVA la venta de cigarrillos y tabaco elaborado.
2. La Ley 633 de 2000, artículo 28, que adicionó el párrafo 5° al artículo 420 del Estatuto Tributario, incluyó como hecho generador del IVA la venta e importación de cigarrillos y tabaco elaborado, lo que derogó tácitamente el párrafo del artículo 211 de la Ley 223 de 1995. Adicionalmente, en su inciso 2° estableció como base gravable del IVA la misma del impuesto al consumo.
3. La Ley 1111, artículo 78, derogó expresamente el inciso segundo del párrafo 5° del artículo 420 del Estatuto Tributario citado.

En consecuencia, al haberse derogado la remisión del impuesto sobre las ventas a la base gravable del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado resulta evidente que los artículos 76 y 77 de la Ley 1111 tan sólo regularon normas referidas al impuesto al consumo, sin efectuar ninguna modificación, ni directa ni indirecta, al Estatuto Tributario o a alguno de los impuestos nacionales administrados por la DIAN.

Por otra parte, si bien el Proyecto de Ley No. 039 de 2006 Cámara y No. 043 Senado, “por la cual se sustituye el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”, fue acumulado con los siguientes proyectos: a) 003 de 2006, “por la cual se modifica el párrafo 2° del

artículo 35 de la Ley 788 de 2002 para fortalecer los Fondos Municipales de Fomento y Desarrollo del Deporte creados por la Ley 19 de 1991”; b) 031 de 2006 Cámara, “por la cual se dictan normas en materia tributaria se crea el Fondo de Inversiones Sustitutivas de Impuestos con Destino al Sector Rural (ISIS) y se dictan otras disposiciones”; c) 061 de 2006 Cámara, “por la cual se decretan medidas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”; d) 136 de 2006 Cámara, “por la cual se adiciona el literal “e” al artículo 39 de la Ley 397 de 1997” y e) 159 de 2006 Cámara, “por la cual se prorroga la vigencia de la Ley Quimbaya (Ley 608-2000) por 20 años”; su título continúo siendo restringido para sustituir el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la DIAN. Y, cabe destacar, la titulación de una ley no es un acto meramente formal, sino que es la forma material en la que el Congreso restringe su competencia para efectos del artículo 158 de la Constitución Política.

### **Principio de deliberación mínima**

Si bien, en principio, el ICDT se abstiene de emitir concepto sobre vicios de forma, por cuanto dicho juicio depende fundamentalmente del análisis de las pruebas que sobre la formación de la ley recabe la Honorable Corte Constitucional, para el caso en cuestión se hará una excepción por la naturaleza específica del cargo.

Así, en relación con la violación al principio de deliberación mínima, consideramos que la supuesta insuficiencia de debate por parte del Congreso que aduce el demandante es un hecho eminentemente subjetivo. Si no fuera así, cabría preguntarse: ¿Cuál es tiempo mínimo que debe deliberar el Congreso cada norma para que no se vulnere dicho principio? ¿Con qué profundidad debe efectuarse dicho debate? ¿Cuántos congresistas deben participar en el mismo? Etcétera. Como se aprecia, las respuestas a tales preguntas son totalmente subjetivas.

Por otra parte, la propia Constitución Política en el inciso 2º del artículo 160 señala que durante el segundo debate cada Cámara puede introducir al proyecto las modificaciones, adiciones y supresiones que juzgue necesarias. Que fue precisamente lo que ocurrió en el caso que se analiza.

Cabe mencionar que la sentencia C-776 de 2003 citada por el demandante, que declaró inexecutable el artículo 116 de la Ley 788 de 2003 que gravaba a la tarifa del 2% los bienes y servicios excluidos del IVA, tuvo como razones, además de la citada por el Actor, la vulneración de los principios de progresividad y de equidad, el respeto al derecho fundamental al mínimo vital y los principios de eficiencia e igualdad, entre otras.

Finalmente, el ICDT quiere llamar la atención sobre la falta de técnica legislativa de la norma demandada. Por una parte, el artículo 76 demandado en su enunciado

señala que modifica los artículos 189, 190, 210 y 211 y 213 de la Ley 223 de 1995, cuando realmente sólo modifica los artículos 210 y 211. Y, por la otra, el nuevo artículo 210 de la Ley 223 de 1995 indica que la base gravable del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado es el precio de venta al público certificado por el DANE, cuando, en realidad, el Impuesto se liquida mediante un monto fijo en pesos tomando como base las unidades de cajetillas de 20 cigarrillos, que nada tienen que ver con el precio de venta al público certificado por el DANE.

### CONCLUSIONES

De todo lo expuesto, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario respetuosamente estima que las normas acusadas, respecto del primer cargo, admiten la censura constitucional invocada por el demandante, como quiera que vulneran el artículo 158 de la Constitución Política, en concordancia con el artículo 169.

Respecto del segundo cargo, referido al principio de deliberación mínima, consideramos que el ICDT se abstiene de pronunciarse.

De los Honorables Magistrados

Respetuosamente,

**(Fdo.) JUAN PABLO GODOY FAJARDO, Vicepresidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-908 del 31 de octubre de 2007**, por la cual la Corte Constitucional resolvió:

Declarar **EXEQUIBLES**, por los cargos analizados, los artículos 76 y 77 de la Ley 1111 de 2006.



**TEMA: Gravamen a los Movimientos Financieros – GMF – Cuatro por Mil – Hecho Generador – Disposición de Recursos de Cuentas Bancarias – Contratos de Estabilidad Tributaria – Alcance de la Exclusión.**

**Ponente del Concepto: Dra. MARÍA DEL PILAR ABELLA MANCERA**

Expediente D-6803. Magistrado Ponente: Dr. Nilson Pinilla Pinilla. Actor: Carlos Felipe Aroca Lara. Concepto ICDT del 5 de junio de 2007.

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. 711 de 23 de mayo de 2007, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO** el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 29 de mayo del presente año.

En la elaboración del presente concepto actuó como ponente la Doctora **MARÍA DEL PILAR ABELLA MANCERA**, quien no observó impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la reunión, doctores Luis Miguel Gómez Sjöberg, Juan Pablo Godoy Fajardo, Alberto Múnera Cabas, Bernardo Carreño Varela, Juan Rafael Bravo Arteaga, Álvaro Leyva Zambrano, Cecilia Montero Rodríguez, Lucy Cruz de Quiñones, Catalina Hoyos Jiménez y Consuelo Caldas Cano.

Por el contrario, se declaró impedido para deliberar y votar en este caso el doctor Juan Rafael Bravo Arteaga 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 Honorable Corte Constitucional, con mucho gusto contribuye al examen de la norma impugnada, lo que hace en los siguientes términos:

#### **NORMA ACUSADA**

Lo es la frase final, que se subraya, del párrafo 3 del artículo 42 de Ley 1111 de 2006 que dice:

“Artículo 42. Modifícanse el inciso primero del numeral 1o., los numerales 5, 7, 11 y 14 y adiciónase un numeral y un párrafo al artículo 879 del Estatuto Tributario, los cuales quedan así:

[...]

Parágrafo 3. Los contribuyentes beneficiarios de los contratos de estabilidad tributaria que regulaba el artículo 240-1 de este Estatuto, están excluidos del Gravamen a los Movimientos Financieros durante la vigencia del contrato, por las operaciones propias como sujeto pasivo del tributo, para lo cual el representante legal deberá identificar las cuentas corrientes o de ahorros en las cuales maneje los recursos de manera exclusiva.

Cuando el contribuyente beneficiario del contrato de estabilidad tributaria sea agente retenedor del Gravamen a los Movimientos Financieros, deberá cumplir con todas las obligaciones legales derivadas de esta condición, por las operaciones que realicen los usuarios **o cuando, en desarrollo de sus actividades deba realizar transacciones en las cuales el resultado sea la extinción de obligaciones de su cliente.**”

#### FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

Considera el demandante que la norma acusada es contraria a los principios de igualdad, justicia, equidad y generalidad, contenidos en los artículos 13, 95 numeral 9 y 363 de la Constitución Política, porque, estima, impone a las entidades financieras que sean beneficiarias de contratos de estabilidad tributaria, únicamente a ellas, la obligación de practicar retención en la fuente del Gravamen a los Movimientos Financieros sobre las transacciones en que el resultado sea la extinción de obligaciones de su cliente.

Afirma que al imponer esta retención únicamente a algunos agentes retenedores de GMF, no a la generalidad de los mismos, crea un trato discriminatorio en contra de los usuarios de entidades beneficiarias de contratos de estabilidad tributaria, pues ese mismo tipo de operación realizada a través de otra entidad no causa GMF en cabeza del usuario o cliente.

Compara la situación de un cliente de una entidad financiera común y un cliente de una entidad financiera con contrato de estabilidad tributaria (exenta del GMF) y afirma que en el evento, por ejemplo, de una redención de un CDT con recursos propios del Banco, en el primer caso, la entidad financiera debe practicarse una autoretenención del GMF, mientras que en el segundo caso, le debe practicar la retención a su cliente, quien se convierte en sujeto pasivo.

Califica esa distinción como discriminatoria e inequitativa, contraria a los principios de generalidad y neutralidad, porque, explica, “no es legítimo que se grave a unos usuarios del sistema financiero por el solo hecho de ser clientes de entidades que

*se encuentran cobijadas por la estabilidad tributaria y, en idénticas condiciones, no se grave a los usuarios de otras entidades financieras.”*

Cuestiona el hecho de ser el usuario quien cargue con las consecuencias económicas de un contrato de estabilidad tributaria *celebrado por el mismo Estado representado por la DIAN* y agrega que *no puede pretender el Estado que los usuarios ahorradores y clientes de las entidades financieras, asuman las cargas tributarias que no pueden perseguir en cabeza de las entidades financieras.*

Concluye que la norma es desproporcionada e injusta porque no grava todo el universo de clientes sino algunos, por un hecho ajeno a ellos y traslada a los clientes impuestos que el mismo Estado exoneró en cabeza de la entidad.

### CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO

Antes de abordar el análisis constitucional del tema, es necesario hacer algunas precisiones con base en la regulación tributaria del Gravamen a los Movimientos Financieros -GMF- vigente:

1. Efectivamente, todos los contribuyentes beneficiarios de contratos de estabilidad tributaria regulados por el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, introducido por el artículo 169 de la Ley 223 de 1995, hoy derogado, quedaron excluidos del GMF durante la vigencia del respectivo contrato de estabilidad, pues los contratos comprendían todos los nuevos tributos que se crearan con posterioridad a su suscripción.
2. El hecho generador del GMF es, principalmente, la **disposición de recursos** depositados en cuentas bancarias de ahorros o corrientes o en cuentas de depósito en el Banco de la República. Son también generadores del tributo otros hechos como el giro de cheques de gerencia en forma independiente a las cuentas de los clientes, la cesión de cartera colectiva, la disposición de recursos mediante convenios de recaudo y los débitos a cuentas contables para pagos o transferencias a terceros. (art. 871 del E.T.)
3. En el caso de disposición de recursos de cuentas bancarias, el sujeto pasivo del gravamen es el respectivo cuentahabiente. En el evento de disposición de recursos de la propia entidad financiera, de sus propias cuentas o depositados en cuentas del Banco de la República, el sujeto pasivo o contribuyente es la entidad bancaria. Y en el caso de hechos en que el banco dispone de recursos propios pero en beneficio de un cliente, como los débitos a cuentas contables, el *sujeto pasivo* es el banco, pero como sustituto del cliente por cuya cuenta o según sus instrucciones se realiza la operación.

4. La norma acusada agrega un párrafo que señala expresamente que los contribuyentes beneficiarios de contratos de estabilidad tributaria están excluidos de GMF, pero circunscribe la exclusión a *las operaciones propias como sujeto pasivo del tributo*. Y precisa que la entidad financiera tiene el deber de cumplir las obligaciones derivadas de su calidad de agente retenedor por las operaciones de sus usuarios *o cuando realice transacciones en las cuales el resultado sea la extinción de obligaciones de su cliente*, que es, precisamente, la frase acusada.
5. La finalidad de la norma acusada es evitar que se extiendan a los clientes, los efectos de los contratos de estabilidad tributaria del Banco, de manera que las entidades financieras beneficiarias de contratos de estabilidad tributaria gocen de la exclusión respecto de sus propias operaciones, pero no puedan trasladarla a clientes no amparados en contratos de estabilidad. Para ello, las obliga a practicar retención en la fuente sobre los pagos que hagan a terceros, mediante los cuales extingan obligaciones de sus clientes.

En los antecedentes legislativos consta que la norma se incluyó en la ponencia para primer debate al Proyecto de Ley número 039 de 2006 Cámara, 043 de 2006 Senado con la siguiente explicación:

*“Se adiciona un párrafo para establecer el tratamiento frente a este impuesto, de los contribuyentes que han sido beneficiarios de los contratos de estabilidad tributaria que regulaba el antiguo artículo 240-1 del Estatuto Tributario. Se precisa además que estos contribuyentes deben cumplir la obligación de retener el gravamen, respecto de operaciones que realicen los usuarios o cuando, en desarrollo de sus actividades deba realizar transacciones en las cuales el resultado sea la extinción de obligaciones de su cliente.”* (Gaceta del Congreso de la República No. 527 de 2006, explicación al artículo 44 del proyecto).

Con fundamento en lo anterior, se observa que la obligación de practicar retención en la fuente sobre las operaciones aludidas, si bien implica un trato diferente, es una medida compensatoria o correctiva de una situación que, con base en una interpretación de las normas, se podía generar bajo la legislación anterior, para extender la exclusión del GMF de una entidad financiera a sujetos no amparados por los mismos contratos, que de manera indirecta podían recibir el beneficio.

Desde ese punto de vista, el supuesto del cual parte la demanda, según el cual la misma operación realizada a través de una entidad sin contrato de estabilidad no causa GMF y si se realiza a través de una entidad con contrato sí lo causa, es equivocado o incompleto porque, si analizamos la situación conjunta del cliente y

del banco, es cierto que entre sujetos sin contrato de estabilidad el gravamen no se causa en cabeza del cliente, pero sí del banco.

Así, la norma acusada busca evitar que se extiendan los efectos de un contrato de estabilidad tributaria a sujetos no amparados por él. Es de aplicación excepcional y sus efectos serán transitorios, pues regula la situación que surge frente a los contratos de estabilidad tributaria del antiguo artículo 240-1 del E.T., que tenían una vigencia máxima de 10 años a partir de su suscripción.

Los contratos de estabilidad tributaria deben producir efectos únicamente respecto del contribuyente que los suscribe y no es adecuado que se trasladen a otros sujetos. Por lo tanto, la medida que se analiza, si bien consagra un trato diferente, se justifica en la necesidad de corregir una situación inequitativa que se presentaba en la práctica y de cerrar un posible mecanismo de elusión tributaria.

El deber de contribuir dentro de criterios de justicia y equidad permite hacer esa distinción, para que todos los usuarios del sistema financiero se vean igualmente sometidos al GMF, directa o indirectamente, sea que la respectiva entidad financiera se encuentre cobijada o no por contratos de estabilidad. De otra parte, todos los beneficiarios de contratos de estabilidad gozarán por igual de exclusión de GMF, pero no podrán, por esta vía, extender el beneficio a otros sujetos.

Por lo tanto, en criterio del Consejo Directivo del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, la norma acusada no establece un trato discriminatorio contrario a los principios de igualdad, generalidad, equidad y justicia, sino que, por el contrario, restablece la equidad necesaria entre los clientes de las diferentes entidades financieras.

## CONCLUSIÓN

Con fundamento en lo expuesto, en criterio del Instituto, la norma acusada no es contraria a la Constitución Política por los cargos planteados analizados.

De los Honorables Magistrados, respetuosamente,

**(Fdo.) LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG, Presidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-949 del 14 de noviembre de 2007 (Boletín 1857, página 132)** por la cual la Corte Constitucional resolvió:

Declarar **EXEQUIBLE**, por los cargos de la demanda, la expresión “o cuando, en desarrollo de sus actividades deba realizar transacciones en las cuales el resultado sea la extinción de obligaciones de su cliente”, contenida en el artículo 42 de la Ley 1111 de 2006.

**TEMA: Contribuciones – Contribución al Fondo Cuenta de la Defensoría del Usuario – Naturaleza Jurídica y Elementos – Principios Constitucionales Tributarios – Principio de Legalidad – Violación.**

**Ponente del Concepto: Dr. JUAN RAFAEL BRAVO ARTEAGA**

Expediente D-6793. Magistrado Ponente: Dr. Manuel José Cepeda Espinosa. Actora: Elizabeth Caicedo Bello. Concepto ICDT del 7 de junio de 2007.

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. 770 de mayo 24 de 2007, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO** aprobado en sesión del Consejo Directivo del 5 de junio de 2007.

En la elaboración del presente concepto actuó como ponente el Doctor **JUAN RAFAEL BRAVO ARTEAGA**, quien no observó impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la reunión, doctores Luis Miguel Gómez Sjöberg, Juan Pablo Godoy Fajardo, Bernardo Carreño Varela, Juan I. Alfonso Bernal, Álvaro Leyva Zambrano, Mauricio A. Plazas Vega, Juan de Dios Bravo González, Luis Enrique Betancourt Builes, María del Pilar Abella Mancera, Luz Clemencia Alfonso Hostios, Benjamín Cubides Pinto, Consuelo Caldas Cano y Marcela Ramírez Sternberg.

Es preciso advertir que en el presente concepto se incluyen algunas partes de la ponencia elaborada por el Doctor **ARTURO ACOSTA VILLAVECES**, (ponencia original cuyas conclusiones no fueron acogidas), las cuales fueron aprobadas por el Consejo Directivo del Instituto.

De otra parte, los Doctores Juan Pablo Godoy Fajardo, Mauricio A. Plazas Vega, Consuelo Caldas Cano y Arturo Acosta Villaveces, manifestaron su desacuerdo y salvaron su voto.

La elaboración del concepto por parte de los citados ponentes, 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 Honorable Corte Constitucional, con mucho gusto contribuye al examen de constitucionalidad de la norma impugnada, lo que hace en los siguientes términos:

### I.- NORMA ACUSADA

En este caso es el artículo 42 de la Ley 1122 de 2007, pero exclusivamente en las expresiones *“El Ministerio de la Protección Social reglamentará todo lo relacionado con ...y la forma como deben contribuir, cada EPS para la financiación de dicho Fondo.”*

El texto completo de dicho artículo 42 es del siguiente tenor:

“Artículo 42. Defensor del Usuario en salud. Créase la figura del defensor del usuario en salud que dependerá de la Superintendencia Nacional de Salud en coordinación con la Defensoría del Pueblo. Su función será la de ser vocero de los afiliados ante las respectivas EPS en cada departamento o en el Distrito Capital, con el fin de conocer, gestionar y dar traslado a las instalaciones competentes de las quejas relativas a la prestación de servicios de salud.

*Créase el fondo-cuenta, dependiente de la Superintendencia Nacional de Salud, encargado de recaudar y administrar los recursos destinados a la financiación de los costos que demande la defensoría del usuario. Dicho fondo se alimentará con los recursos girados por las EPS para el sostenimiento del mismo. El Ministerio de la Protección Social reglamentará todo lo relacionado con el número de defensores, la elección de los mismos quienes deben ser elegidos por los usuarios y la forma como deben contribuir, cada EPS para la financiación de dicho Fondo.” (subrayado fuera de texto).*

### II.- FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

El Dr. ARTURO ACOSTA VILLAVECES resume así los argumentos de la demanda:

“Considera el actor que la norma acusada se caracteriza por crear una *“contribución parafiscal a cargo de las Entidades Promotoras de Salud”*, pero con el defecto de que la ley *“delega en el Ministerio de la Protección Social, todo lo relacionado con tal contribución,”* y para hacer tales afirmaciones precisamente se funda en los apartes subrayados objeto de su demanda”.

“Al discurrir en su análisis alega, en síntesis, que la norma demandada incurre en *“excesiva indeterminación”* de las facultades delegadas en esa materia a la autoridad administrativa, lo cual se traduce en el quebranto del principio

de legalidad prohijado por el artículo 338 de la Constitución Política, particularmente porque no aprecia en el texto demandado referencia alguna al sistema o método de recuperación de los costos o beneficios al sector al cual se dirige la contribución”.

“De otra parte, considera que en la medida en que se confiere una “amplia facultad” al Gobierno se vulneran igualmente los artículos 48 (seguridad social) y 49 (derecho a la salud) de la Constitución, aunque no se explaya en el concepto de estas últimas violaciones”.

“En abono de sus planteamientos cita diversos fallos de la Corte Constitucional todos ellos sobre temas relacionados con las contribuciones parafiscales, destacándose las transcripciones de apartes de los fallos C-155 de 2003, C-816 de 1999 y C-137 de 2007, aunque abunda en referencias a otros fallos, especialmente a nivel de notas de pie de página”.

### III.- CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO

Con el objeto de dar el concepto solicitado por la H. Corte Constitucional, a continuación se analizarán las siguientes cuestiones:

A.- Si la norma acusada crea una contribución parafiscal.

B.- Si se viola el principio de legalidad de los tributos consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política de Colombia.

#### A.- CARÁCTER DE CONTRIBUCION PARAFISCAL

El doctor ARTURO ACOSTA VILLAVECES analiza en la siguiente forma el carácter de contribución parafiscal del tributo creado en la norma acusada:

“De cara a resolver el primer interrogante, a continuación procedemos a analizar si, conforme al desarrollo de la jurisprudencia y la doctrina, en dicha norma demandada se aprecian los elementos característicos para llegar a la conclusión de que se trata de una contribución parafiscal.

“1. Obligación ex lege

“El demandado artículo 42 de la Ley 1122 de 2007 crea, a cargo de las Empresas Promotoras de Salud (EPS), la obligación de contribuir al sostenimiento del denominado Defensor del Usuario en Salud, entendida como la persona encargada de velar por los intereses de los usuarios del servicio de salud y asumir su vocería ante las entidades promotoras de salud.



“Desde este punto de vista, se advierte que se trata de una obligación que tiene por fuente la ley, y por ende, cumple el requisito de ser una obligación *ex lege*.

“2. Carácter particular

“Esta obligación legal ciertamente no es de carácter universal, sino eminentemente particular, orientada hacia el sector específico de las Empresas Promotoras de Salud (EPS), entidades que en consecuencia asumen la condición de sujetos pasivos de esa obligación tributaria. Basta la falta de generalidad de la norma para descartar la posibilidad de que esa carga tributaria califique de “impuesto”.

“3. Destinación especial

“La norma demandada no deja duda acerca que la prestación debida por las EPS es para la “financiación de los costos” o el “sostenimiento” del Defensor del Usuario en Salud, por lo cual son recursos sujetos a destinación especial, y no pueden refundirse con otros recursos, sean o no de naturaleza tributaria, de donde resulta la necesidad de crear un “fondo-cuenta” a través del cual se garantice su separación patrimonial de cualquier otro recurso del sistema de salud en Colombia.<sup>1</sup>

“4. Carácter contraprestacional

“Si bien no es expresa la mención, fenómeno común a varias contribuciones parafiscales en nuestro medio, se infiere que en este caso el legislador crea la contraprestación a cargo de las Empresas Promotoras de Salud porque se parte de la premisa de que el defensor del usuario en salud le reporta beneficios a las EPS, particularmente por el hecho de tener un intermediario a través del cual canalizar toda esa carga de trabajo que demanda conocer y resolver las quejas y reclamos de los usuarios del servicio de salud, especialmente en un país que cuenta con una infraestructura muy limitada de comunicaciones y centros de atención a la salud. Desde luego, es evidente que en el régimen de competencia bajo el cual se desenvuelven las EPS, la mayor capacidad de reacción ante las quejas y reclamos de los usuarios les permitirá individualmente mejorar la calidad, oportunidad y eficiencia de los servicios de salud que ellas promueven y la percepción que de ellas tenga el público en general.

---

<sup>1</sup> Sentencia C-155 de 2003: “Dada su naturaleza esta contribución por principio tiene una destinación especial; de ahí que se la considere una “imposición de finalidad”, esto es, una renta que se establece y recauda para llenar un propósito específico. Dicho propósito constituye un elemento propio de su esencia, que es natural a dicha contribución, al punto que no sólo la identifica y caracteriza, sino que representa un elemento esencial de su existencia.”

“En consideración a las referencias que se hacen en la demanda, no podemos dejar de observar que el establecimiento de este tipo de medidas dirigidas a intensificar la vigilancia sobre la prestación de los servicios públicos y a fortalecer paralelamente los derechos de los usuarios, revisten especial importancia de cara a asegurar la vigencia real de los derechos fundamentales a la seguridad social y la salud, tutelados por los artículos 48 y 49 de la Constitución Política.

“En suma, nos parece que le asiste razón al actor cuando asevera que en el artículo 42 de la Ley 1122 de 2007 se ha creado una contribución parafiscal a cargo de las EPS”.

## **B.- POSIBLE VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD**

El artículo 338 de la Constitución dispone en sus incisos 1º y 2º lo siguiente:

“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.

“La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos”.

Según la norma transcrita y dada la conclusión precedente en el sentido de que la disposición acusada crea una contribución parafiscal, es preciso concluir que la norma creadora del tributo ha debido establecer “directamente”: el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravado y la base gravable, así como fijar el sistema y el método para definir los beneficios derivados de la contribución y la forma de establecer su reparto.

Puede decirse que el sujeto activo y el sujeto pasivo están definidos en la norma acusada, dado que se encarga a la Superintendencia Nacional de Salud la función de recaudar y administrar los recursos derivados de la contribución, al igual que se establece nítidamente que las EPS quedan obligadas al pago de la misma.

En cuanto al hecho gravado, considera el Instituto que no fue adecuadamente definido por el legislador, pero puede aceptarse que, dado el contexto del artículo 42 de la

Ley 1122 de 2007, el elemento en cuestión está constituido por la circunstancia de quedar las EPS sujetas a una vigilancia del Defensor del Usuario que se crea en la Superintendencia Nacional de Salud, en una forma análoga a como ocurre con las sociedades vigiladas por las Superintendencias Financiera y de Sociedades.

En cuanto a la base gravable, es evidente que la disposición acusada no la establece en forma alguna. Por base gravable debe entenderse una magnitud relacionada con el hecho gravado, que permita una combinación matemática con la tarifa conducente a la fijación de la cuantía de la obligación tributaria. Bien habría podido el legislador determinar que la base gravable del impuesto estaría conformada por los ingresos recibidos por las EPS, por su patrimonio, por el número de sus afiliados, etc., dado que la base gravable puede ser ad-valorem o de carácter específico, pero la disposición legal guardó absoluto silencio al respecto.

De otra parte, tampoco dispuso la ley cosa alguna relacionada con el sistema y el método para definir los costos y beneficios, así como la distribución de la carga. Bien es cierto que la jurisprudencia de la H. Corte Constitucional se ha mostrado flexible en cuanto a esta exigencia constitucional, pero sin que en forma alguna se pueda llegar a eliminar totalmente el establecimiento de una directriz a la Administración Pública sobre el sistema y método para fijar los costos y beneficios y para distribuir la carga tributaria. Al respecto ha dicho la H. Corte Constitucional, en Sentencia C-155 de 2003, lo siguiente:

“17.- Frente a las tasas y contribuciones especiales la Corte considera que tanto el “sistema” como el “método”, referidos en el artículo 338 de la Constitución, deben ser lo suficientemente claros y precisos a fin de evitar que los órganos de representación popular desatiendan un expreso mandato Superior, mas no por ello tienen que hacer una descripción detallada o rigurosa de cada uno de los elementos y procedimientos a tener en cuenta para fijar la tarifa, pues en tal caso la facultad constitucional de las autoridades administrativas perdería por completo su razón de ser.

“Se trata, si se quiere, de una suerte de competencias compartidas, donde el Congreso, las Asambleas y los Concejos son los encargados de señalar los elementos estructurales del método y del sistema tarifario, mientras que a las autoridades administrativas corresponde desarrollar los parámetros previamente indicados.

“Una exigencia muy fuerte sobre la determinación del método y del sistema prácticamente haría inocua la posibilidad de delegación, pues la propia ley estaría fijando la tarifa de la contribución. Por el contrario, una excesiva indeterminación dejaría en manos de las autoridades administrativas la regulación

absoluta de ese elemento, en contravía del principio de legalidad, concretado en el de la predeterminación del tributo y la representación popular. Lo que la ley exige es, más que la simple enunciación de criterios, la definición de una cierta manera de proceder en la articulación de esos criterios”.

En el caso presente, se puede observar que existe un silencio total con respecto a la base gravable del tributo y al sistema y método que marquen rumbo a la autoridad administrativa para la fijación de la tarifa, con lo cual queda en poder de la rama administrativa la regulación total de los elementos cuantificadores del tributo como son la base gravable y la tarifa.

Las anteriores consideraciones llevan a considerar que la norma acusada viola el artículo 338 de la Constitución Política.

#### IV.- ACLARACIÓN DE VOTO

El Dr. BERNARDO CARREÑO presentó la siguiente aclaración de voto:

“Aún cuando la demanda no toca la inexecutable por los motivos que adelante expongo, como la Corte Constitucional tiene la obligación de velar por “la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución” (art. 241), es el caso de poner de presente los siguientes puntos:

“I.- El artículo establece una carga para las EPS, que reciben su dinero de los usuarios del sistema de salud; ese sistema de salud es un sistema parafiscal y los dineros que pertenecen a él sólo pueden utilizarse en los fines propios de la salud, a grado tal que la Corte con concepto favorable del Instituto (en los cuales yo he salvado el voto), ha declarado que no se pueden pagar impuestos.

“Siguiendo la misma lógica el gravamen no puede salir de los fondos parafiscales destinados a la salud.

“II.- El artículo crea un cargo en la Superintendencia de Salud. De acuerdo con el artículo 189 numeral 14 de la Constitución la creación de empleos y el señalamiento de sus funciones corresponde al Ejecutivo, dentro de lineamientos generales que determinen la estructura de la administración nacional, lo que corresponde al Congreso, según el numeral 7 del art. 160 constitucional”.

## V.- CONCLUSIÓN

Por las razones expuestas, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario considera que la norma acusada es contraria al artículo 338 de la Constitución Política de Colombia.

De los Honorables Magistrados.

Respetuosamente,

**(Fdo.) LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG, Presidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-950 del 14 de noviembre de 2007 (Boletín 1856, página 93)** por la cual la Corte Constitucional resolvió:

Declarar **INEXEQUIBLE** la expresión “y la forma como deben contribuir, cada EPS para la financiación de dicho Fondo”, contenida en el segundo inciso del artículo 42 de la Ley 1122 de 2007.

---

**SALVAMENTO DE VOTO  
DE LOS DOCTORES CONSUELO CALDAS CANO, MAURICIO A. PLAZAS  
VEGA, JUAN PABLO GODOY FAJARDO Y ARTURO ACOSTA VILLAVECES  
AL CONCEPTO DEL ICDT DENTRO DEL EXPEDIENTE D-6793**

Los suscritos Consuelo Caldas Cano, Mauricio Alfredo Plazas Vega, Juan Pablo Godoy y Arturo Acosta Villaveces, consignamos a continuación las razones del salvamento de voto frente a la decisión mayoritaria del Consejo Directivo del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, adoptada en su sesión de fecha junio 5 de 2007, por medio de la cual se recomienda a la Corte Constitucional declarar la inconstitucionalidad parcial del artículo 42 de la Ley 1122 de 2007, en la parte que concierne a la creación de una contribución a cargo de las EPS destinada a sostener los costos de funcionamiento del denominado Defensor del Usuario en Salud (expediente D-6793 - Actor Elizabeth Caicedo Bello).

### 1. Contribución de naturaleza parafiscal

Dado que un sector minoritario del Consejo consideró que la norma demandada no creaba una contribución parafiscal, este salvamento inicia por recoger en este punto la posición del ponente original, doctor Arturo Acosta Villaveces, con una aclaración necesaria en relación con el carácter contraprestacional de la obligación establecida en el citado artículo 42 de la Ley 1122 de 2007.

En efecto, como igualmente acoge la mayoría del Consejo, llegamos a la conclusión de que la contribución establecida por la norma demandada es una “contribución parafiscal”, porque respecto de ella se observan las siguientes peculiaridades:

- a. Se trata de una obligación ex lege, dado que ha sido creada por la norma demandada;
- b. Es sectorial, porque la intervención económica se dirige exclusivamente al sector salud, del cual hacen parte tanto las EPS como sus afiliados;
- c. Tiene destinación específica, porque los recursos parafiscales sólo pueden ser empleados en la financiación de los costos de funcionamiento de la defensoría del usuario en salud, y
- d. Es de naturaleza contraprestacional, porque si bien el defensor del usuario prestará servicios orientados hacia los afiliados, las llamadas a contribuir son las EPS, en la medida en que obtienen beneficios por las economías de escala que genera la creación de una organización centralizada para la atención de quejas y reclamos relacionados con la prestación de los servicios de salud en Colombia. En otras palabras, si no mediara esta forma de intervención económica para fortalecer los derechos de los usuarios del sistema de salud, tendrían las propias EPS que suplir individualmente la falta de defensores con mecanismos internos de veeduría para asegurar a los usuarios que se monitorea la calidad de los servicios públicos ofrecidos o promovidos, pero estos mecanismos difícilmente puede decirse que son mejores o más confiables que el esquema desarrollado por el precitado artículo 42, entre otras razones porque el defensor previsto por el legislador ciertamente es independiente, ya que frente a las EPS el defensor no desarrolla una gestión de subordinación laboral, lo cual redundaría en un mayor compromiso y transparencia para velar por los intereses de los usuarios, quienes además lo eligen.

## 2. El quantum de la contribución parafiscal

El actor le enrostra a la norma demandada una “excesiva indeterminación” en la delegación conferida al Ministro de la Protección Social (respecto de la reglamentación de la contribución), cargo que no puede resolverse sin haber tomado partido por el papel que juega la reserva de ley en materia parafiscal y su interrelación con la delegación que constitucionalmente se permite a favor de las “autoridades”.

La tesis mayoritaria del Consejo Directivo del ICDT, acogida en el concepto del cual salvamos el voto, aboga en síntesis por un principio de legalidad menos flexible, al exigir del legislador una reglamentación expresa de los elementos sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador y base gravable, y una definición básica de pautas

para la fijación de la tarifa por parte del delegado. Bajo esta óptica desestima la constitucionalidad de la norma demandada, porque no encuentra la reglamentación de la base gravable de la contribución parafiscal bajo estudio, ni observa la existencia de pautas para la definición de la tarifa.

La tesis prohijada en este salvamento de voto tiene una visión más amplia del principio de legalidad en materia de contribuciones parafiscales, y desde luego entiende que la norma constitucional es de textura más abierta, por lo cual expresiones tales como “contribución” o “tarifa” no necesariamente deben reducirse a las nociones desarrolladas desde el derecho tributario clásico.

En este orden de ideas, la tesis que respaldamos sostiene, en últimas, que respecto de contribuciones parafiscales no siempre es necesario crear una estructura de liquidación de la prestación debida que responda al mecanismo de aplicar una tarifa a una base gravable predeterminada por el legislador, y que es igualmente posible dejar que la autoridad utilice fórmulas matemáticas de ponderación de los diversos factores a tener en cuenta, en forma similar a lo que ocurre con las fórmulas de derrame de la contribución especial de valorización, donde a nivel de ley no se regula la base gravable ni la tarifa, y apenas se dan unos lineamientos primarios para que ese reparto de costos y beneficios sea equilibrado y cobije a todos los que deben ser sujetos pasivos.

Así las cosas, bien entendido el panorama, la norma constitucional abre la oportunidad para que bajo ciertos parámetros sea la autoridad quien determine el quantum de las tasas y contribuciones requeridas por el legislador para financiar los costos de los servicios prestados o recuperar los beneficios proporcionados a los particulares, y no simplemente para que cumpla el papel formal de fijar la tarifa. Y en ese orden de ideas, cuando el esquema no demanda tener una base gravable a la cual aplicar una tarifa, sino que se trata de diseñar una fórmula matemática de reparto o derrame, bien puede concluirse que es constitucional la delegación si a lo menos se advierten unas pautas fundamentales que limiten esa labor del delegado y que aseguren un tratamiento justo.

En este último sentido, a pesar de la falta de técnica de la norma demandada, se observa que el legislador no deja indeterminada la delegación y exige que la tributación sea justa, porque de una parte le exige al delegado que el monto de la contribución exigida a las EPS no exceda, en total, del valor de los costos de sostenimiento de la Defensoría del Usuario en Salud, a cuyo fin se destinarán los recaudos, y de otro lado le impone al delegado el deber de que a ese “financiamiento” concorra cada una de las EPS existentes en el sector.

Por si fuere necesario aclararlo, un beneficio mayor al de tales costos de sostenimiento no se autoriza gravar, y tampoco se permite exonerar a algunas de las EPS.

En términos matemáticos y de cara a realizar el principio del efecto útil de la delegación, sostenemos que en un caso en donde la “base gravable” y el “resultado” de la ecuación están predefinidos por el legislador, no hay realmente delegación a la autoridad, pues la tarifa será en ese caso la resultante de dividir el “resultado” sobre la “base gravable”.

Bajo estas consideraciones salvamos el voto, pues opinamos que la norma demandada debe ser declarada constitucional para permitir que la autoridad fije la fórmula de reparto de esa contribución entre todas las empresas promotoras de salud, e incluso pensamos que el fallo podría modularse, para mayor seguridad jurídica, de suerte que el delegado advierta las limitaciones naturales a que se somete en el diseño de la fórmula de reparto e introduzca en ella los parámetros que conduzcan a una contribución equitativa (número de EPS, tamaño de las EPS, volumen de usuarios, costos totales de operación, etc.).

Atentamente,

(Fdo.) CONSUELO CALDAS CANO, MAURICIO A. PLAZAS VEGA, JUAN PABLO GODOY Y ARTURO ACOSTA VILLAVECES.

---

**TEMA: Principios Constitucionales Tributarios – Equidad e Igualdad – Principio de Legalidad – Potestad de Configuración Legislativa – Reforma Tributaria de 2006 – Vicios de Procedimiento – Impuesto sobre la Renta – Ingresos en Divisas del Personal Diplomático.**

**Ponente del Concepto: Drs. SOFÍA REGUEROS DE LADRÓN DE GUEVARA Y LUIS ENRIQUE BETANCOURT BUILES**

Expediente D-6770. Magistrado Ponente: Dr. Jaime Araújo Rentería. Actora: Alejandrina Briceño Chaparro. Concepto ICDT del 8 de junio de 2007.

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. 805 del pasado 4 de junio de 2007, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 15 de mayo del presente año.

En la elaboración del presente actuaron como ponentes la Doctora **SOFÍA REGUEROS DE LADRÓN DE GUEVARA** y el Doctor **LUIS ENRIQUE BETANCOURT BUILES**, quienes no observaron impedimento e inhabilidad respecto del asunto sometido a



estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la correspondiente reunión, doctores Luis Miguel Gómez Sjöberg, Héctor Julio Becerra Becerra, Alberto Múnera Cabas, Juan Rafael Bravo Arteaga, Cecilia Montero Rodríguez, Vicente Amaya Mantilla, Juan de Dios Bravo González, María del Pilar Abella Mancera, Fernando Reyes Ortiz, Benjamín Cubides Pinto, Consuelo Caldas Cano y Marcela Ramírez Sternberg.

La elaboración del concepto por parte de los citados ponentes, 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 DEMANDADA

La norma acusada es el **artículo 78. Vigencia y Derogatorias**, en la expresión “**el artículo 33**”, de la **Ley 1111 del 27 de diciembre de 2006**, cuyo texto es el siguiente:

#### LEY 1111 DE 2006

“ ...

**ARTICULO 78. Vigencia y Derogatorias.** *La presente Ley rige a partir de su promulgación y deroga las normas que le sean contrarias, en especial las siguientes: El Parágrafo del artículo 27; la frase: “...” del artículo 32-1; **el artículo 33**; el Parágrafo 4º del artículo 38; el Parágrafo del artículo 39; el Parágrafo 2º del artículo 40; el Parágrafo del artículo 66; el Parágrafo 2º del artículo 67; la expresión: “A partir del año gravable 1992, los contribuyentes sujetos a los ajustes contemplados en el Título V de este Libro, calcularán la depreciación sobre los activos fijos ajustados, de conformidad con lo allí previsto” del artículo 69; el Parágrafo del artículo 70; el Parágrafo del artículo 73; el Parágrafo del artículo 74; el Parágrafo del artículo 80; el Parágrafo 2º del artículo 81; el Parágrafo del artículo 104; el Parágrafo del artículo 118; el Parágrafo del artículo 120; el artículo 133; el Parágrafo del artículo 142; el artículo 260-11; los Parágrafos 1º y 2º del artículo 276; la expresión “creado mediante la presente Ley” del artículo 297; los artículos 318, 319, 320, 321, 321-1, 322, 328; 329 a 332; 333- 1 a 336; 338 a 343; 345 a 348; 349 a 353; la expresión “y de remesas” del inciso segundo del artículo 408; el artículo 417; el inciso segundo del artículo 418; el inciso segundo del Parágrafo 5º del*

*artículo 420; el artículo 443; el artículo 468-2; el Parágrafo 2 del artículo 499; el artículo 566; el literal d) del artículo 657; el artículo 869 del Estatuto Tributario y el artículo 14 de la Ley 488 de 1998.*

*Igualmente, se derogan las referencias que sobre el efecto del sistema de ajustes por inflación hacen las siguientes disposiciones: El literal b) numeral 2º del artículo 127-1; el inciso primero del artículo 147; el numeral 2º del artículo 271-1 y el artículo 272 del Estatuto Tributario.*

*Deróguese la expresión “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 inciso 4º del artículo 54 de la Ley 788 de 2002.*

*Elimínese la expresión “cabeza de lista” del artículo 47-1 del Estatuto Tributario.” (el subrayado es nuestro)*

## II. OBJETO DE LA DEMANDA

La demandante formula cargos de inconstitucionalidad, tanto contra el “**contenido material de la ley**” (**cargos primero y tercero**), como por “**vicios de procedimiento en la formación de la ley**” (**cargo segundo**), respecto del **artículo 78. Vigencia y Derogatorias**, en la expresión “**el artículo 33**”, de la **Ley 1111 del 27 de diciembre de 2006**.

## III. LA DEMANDA

### 1. NORMAS QUE CONSIDERA INFRINGIDAS LA DEMANDANTE

La demandante considera violadas las siguientes normas:

- **De la Constitución Política:** El artículo 157, numerales 1, 2 y 3; y los artículos 13, 58 y 363.
- **De la Ley 5 de 1992 (orgánica de la actividad legislativa):** Los artículos 145 y 147.

### 2. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

#### 2.1 Introducción necesaria

La demandante afirma, que en principio, puede parecer sorprendente que se demande la derogatoria de un artículo de una ley. No obstante,

considera que la función del Congreso es la de hacer las leyes, interpretarlas, reformarlas y derogarlas, según disposición del artículo 150 de la Constitución Nacional.

Y señala que en el cumplimiento de cualquiera de esas funciones, puede estar el hecho generador de una inconstitucionalidad. Por lo tanto, concluye que la función de derogar las leyes hace parte integral del proceso legislativo, por lo que es procedente un control constitucional de las disposiciones derogatorias.

Igualmente, sostiene que la Honorable Corte Constitucional ha admitido ampliamente el control constitucional sobre las cláusulas derogatorias y estima que dicha Corporación, en el presente caso, no tiene ningún motivo para cambiar tan sólida doctrina y que se acoge a ella en su totalidad.

## 2.2 Primer Cargo

La demandante considera que la derogatoria del artículo 33 del E.T., por parte del artículo 78 de la Ley 1111 de 2006, viola el artículo 157, numeral 1 de la Constitución, en concordancia con los artículos 145 y 147 de la Ley 5 de 1992, orgánica de la actividad legislativa, por considerar que el proyecto de ley que condujo a la expedición de la Ley 1111 de 2006, que se sometió a las sesiones conjuntas de las dos cámaras para efectos del primer debate, no fue publicado, ni tampoco contenía la correspondiente exposición de motivos.

La demandante sustenta este cargo argumentando que se está violando el artículo 157 de la Constitución Nacional, que dispone que: “*Ningún proyecto será ley, sin los siguientes requisitos:*

“1).- *Haber sido publicado oficialmente por el Congreso, antes de darle curso en la comisión respectiva*” ...”.

Afirma igualmente que: “*El Gobierno Nacional-Ministerio de Hacienda presentó un ambicioso proyecto de ley al Congreso de la República – el 039 de 2006 Cámara, del 28 de julio de 2006– que contenía 282 artículos, cuya intención era adoptar un cuerpo coherente de la materia, con vocación de permanencia en orden a SUSTITUIR la colcha de retazos en que se había convertido el Estatuto Tributario (ET).*”

Por cuanto el proyecto que se convirtió en la Ley 1111 de 2006 es totalmente diferente, afirma que el Congreso estaba en la obligación de publi-

carlo en la Gaceta del Congreso, y subraya: “... de modo que si cambia sustancialmente la identidad de un proyecto, quiere decir que estamos en presencia de uno nuevo y en tal caso debe cumplir con el requisito de la publicación, con su correspondiente sustentación de motivos.”

Por lo tanto, considera la actora que el proyecto que cumplió con la obligación Constitucional de la publicación, era el que se refería a la sustitución del E.T.

Y finalmente concluye que: “... *el segmento demandado hace parte de una ley cuyo proyecto desencadenante (el que se sometió a las comisiones conjuntas de Senado y Cámara para primer debate) no fue publicado, ni tuvo exposición de motivos, por lo cual debe declararse inexecutable por violación del artículo 157 No. 1º de la Constitución, en concordancia con los artículos 145 y 147 de la Ley 5 de 1992, ya que constituye una irregularidad insubsanable.*”

### 2.3 Segundo Cargo

Así mismo, la demandante afirma que la derogatoria del artículo 33 del E.T., por parte del artículo 78 de la Ley 1111 de 2006, viola el artículo 157, numerales 2 y 3 de la Constitución Política, por considerar que, a pesar de haber sido votada la derogatoria del artículo 33 del E.T., en cada una de las instancias exigidas por el artículo 157 de la Constitución Política, **esta derogatoria no fue debatida**, pese a tratarse de la derogatoria de un tratamiento tributario preferencial para el Cuerpo Diplomático y Consular Colombiano, violando en este caso el principio de consecutividad.

Concluye por tanto la demandante que: “*La derogatoria del artículo 33 del Estatuto Tributario, en cuanto suprimió un tratamiento tributario preferencial para los funcionarios del servicio diplomático y consular, ameritaba un debate y no la sola aprobación a “pupitrazo limpio” bajo los apremios de un mensaje de urgencia del Gobierno Nacional. El segmento demandado debe ser declarado inexecutable por falta de motivación y debate, lo que entraña violación del artículo 157 núms. 2º y 3º de la Constitución, en concordancia con la Ley 5 de 1992, art. 147 núms. 2º y 3º.*”

### 2.4 Tercer Cargo

Por último, la demandante considera que la derogatoria del artículo 33 del E.T., por parte del artículo 78 de la Ley 1111 de 2006, viola el princi-

pio de igualdad y de equidad, artículos 13 y 363 de la Constitución Nacional, y además viola los derechos laborales adquiridos.

Para la sustentación de este cargo, la demandante expone sus argumentos, en la siguiente secuencia, a saber:

**1) Historia de la norma**

La demandante recuerda que esta norma preferencial *-el artículo 33 del E. T.-* fue dictada en uso de facultades extraordinarias durante la presidencia del doctor Alfonso López Michelsen, por medio del Decreto Legislativo 2053/74, al amparo del estado de emergencia económica.

**2) Historia de una retaliación**

La demandante señala que: *“... mediante la sentencia C-173/04<sup>1</sup> la Corte Constitucional declaró inexecutable la norma que ordenaba la manera de estructurar el ingreso base de cotización para pensiones de los funcionarios diplomáticos y consulares, que redundaba en una disminución sustancial del monto de esta prestación periódica, ya que tomaba en cuenta el salario equivalente en planta interna y no el realmente devengado en planta externa.*

*De la misma manera, por sentencia C-535/05<sup>2</sup>, la Corte Constitucional declaró inexecutable el DL 10/92, art. 57, que ordenaba liquidar las prestaciones sociales de aquella misma clase de funcionarios, con base en el salario equivalente en planta interna y no con base en el salario realmente devengado en planta externa.”*

Así mismo, manifiesta la demandante que: *“La respuesta oficial no se ha hecho esperar. Como la H. Corte Constitucional expulsó del ordenamiento jurídico las normas en materia de cotizaciones y prestaciones sociales, poniendo fin a años de ignominia laboral, entonces el MRE<sup>3</sup> procedió a proponer por intermedio del Ministerio de Hacienda, la derogatoria del tratamiento tributario diferencial objeto de esta demanda, lo que es una clara retaliación contra los funcionarios diplomáticos y consulares, de la cual se ufana la Oficina Jurídica del MRE.”*

<sup>1</sup> M.P. Eduardo Montealegre Lynett.

<sup>2</sup> M.P. Jaime Córdoba Triviño.

<sup>3</sup> Ministerio de Relaciones Exteriores.

**3) Violación del principio de igualdad**

Como conclusión de este cargo, la demandante afirma que: “... la derogatoria del artículo 33 del ET viola el artículo 13 de la Constitución en materia de igualdad, por cuanto aplica la misma tarifa progresiva del impuesto sobre la renta a trabajadores del mismo rango salarial que laboran dentro y fuera del país, sin tener en cuenta las notorias diferencias de los contextos en que se percibe y gasta el ingreso. Esta sola consideración es, a nuestro juicio, suficiente para declarar la inexequibilidad de la expresión “el artículo 33” contenido en la norma de vigencias y derogatorias de la Ley 1111/06.”

**4) Violación del principio de equidad**

Sobre la violación de este principio, la demandante afirma que: “Para el caso que nos ocupa es claro que la equidad horizontal del sistema tributario colombiano, se ha resquebrajado porque si se examina en su conjunto, la reciente reforma tributaria dejó intangibles las exenciones y demás beneficios tributarios de los trabajadores colombianos. En especial, quedaron intocables las exenciones del 50% de sus ingresos, a favor de los siguientes funcionarios, según el artículo 206 del ET:

“Presidente de la República, ministros del despacho, los senadores, representantes y diputados, los magistrados de la rama jurisdiccional del poder público y sus fiscales, el Contralor General de la República, el Procurador General de la Nación, el Registrador Nacional del Estado Civil, los jefes de departamentos administrativos (sic), los superintendentes, los gobernadores y secretarios departamentales de gobernaciones, los contralores departamentales, los alcaldes y secretarios de alcaldías de ciudades capitales de departamento, y los rectores y profesores de universidades oficiales, secretarios generales, subsecretarios generales, y secretarios generales de las comisiones constitucionales y legales del Congreso de la República”.

Es decir, señores Magistrados, que los Honorables congresistas, el Ministro de Hacienda y la Ministra de Relaciones Exteriores, promotores directos de la reforma tributaria y de la norma que se demanda, se cuidaron de mantener sus exenciones tributarias y la única batería en esta área se enfiló contra los

*funcionarios del servicio diplomático y consular. Es sin duda violatorio del principio de equidad horizontal el hecho de que el único sector laboral golpeado con la reforma tributaria haya sido el de los funcionarios diplomáticos y consulares, cuyo tratamiento tributario diferencial ha sido suprimido, lo que se agrava si se tiene en cuenta que la mayor carga impositiva de esta clase de funcionarios se está causando durante su permanencia fuera del país por más de cuatro años, muy lejos de los beneficios que provoca la inversión de los impuestos (teoría del beneficio<sup>4</sup>), bastante controvertida pero que, en el presente caso, muestra su sustento.”*

Y finalmente, concluye la demandante que: “... la derogatoria del artículo 33 del ET viola el artículo 363 de la Carta Política en materia de equidad porque se inscribe en un sistema tributario que, en su conjunto es inequitativo, lo que tiene expresión elocuente en las rentas de trabajo exentas.”

#### **5) Violación de los derechos laborales adquiridos**

Y finalmente, la demandante considera que la derogatoria del artículo 33 del E.T., por parte del artículo 78 de la Ley 1111 de 2006, viola los derechos laborales adquiridos, por cuanto: “... no es posible suprimir los derechos adquiridos sin violar al mismo tiempo la Constitución que nos rige. Se podría objetar este razonamiento diciendo que el legislador tiene libertad de configuración en materia tributaria y que puede, a su guisa, suprimir tratamientos diferenciales y aumentar los impuestos. Nada más errado. La respuesta a esta objeción la aporta nuestra propia Constitución que, en su art. 58, garantiza los derechos adquiridos y en su art. 215, prohíbe expresamente desmejorar los derechos sociales de los trabajadores bajo el estado de emergencia económica, así:

“El Gobierno no podrá desmejorar los derechos sociales de los trabajadores mediante los decretos contemplados en este artículo”.

Así mismo, agrega que: “La conclusión se impone, aplicando elementales razones de hermenéutica jurídica, como la siguien-

<sup>4</sup> RESTREPO, Juan Camilo. Hacienda Pública. Universidad Externado de Colombia. Pág. 160.

*te: si en estados de excepción, como la emergencia económica, está prohibido desmejorar los derechos sociales de los trabajadores, a fortiori lo estará en estado de normalidad institucional, como el actual. Es claro que la prohibición constitucional se viola porque, la derogatoria del art. 33 del ET redundará en un menor salario real para los funcionarios del servicio exterior considerando que buena parte del mismo quedaría copado por el impuesto de renta.”*

#### IV. CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO

##### 1. ALCANCE DEL PRESENTE CONCEPTO

El Instituto emitirá su concepto teniendo en cuenta la naturaleza de los cargos, es decir, si van dirigidos al “**contenido material de la ley**” o se refieren a “**vicios de procedimiento en la formación de la ley**”, a saber:

###### 1.1 Sobre el contenido material de la Ley

Sobre el **PRIMER CARGO - falta de publicación y falta de exposición de motivos en el proyecto de ley** - y sobre el **TERCER CARGO - violación de los principios de igualdad y de equidad, y violación de los derechos laborales adquiridos** -, el Instituto emitirá el correspondiente concepto solicitado por esa Honorable Corte Constitucional.

###### 1.2 Sobre vicios de procedimiento en la formación de la Ley

Sobre el **SEGUNDO CARGO - falta de debate de la derogatoria del artículo 33 del E.T., por parte del artículo 78 de la Ley 1111 de 2006** -, el Instituto, como es ya tradicional, se abstendrá de emitir concepto sobre los “**vicios de procedimiento en la formación de la Ley**”, por cuanto dicho juicio depende fundamentalmente del análisis de las pruebas que sobre la formación de la Ley, recabará esa Honorable Corte Constitucional en su debida oportunidad procesal.

##### 2. CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO SOBRE LOS CARGOS QUE VAN “CONTRA EL CONTENIDO MATERIAL DE LA LEY”

###### 2.1 Sobre el primer cargo - falta de publicación y falta de exposición de motivos en el proyecto de ley -

Como se reseñó anteriormente, la demandante considera que el proyecto de ley que finalmente desencadenó en la Ley 1111 de 2006, es



totalmente diferente del proyecto de ley inicialmente presentado por el Gobierno Nacional, el día 28 de julio de 2006, tal como aparece publicado en la Gaceta del Congreso No. 262.

El Instituto no comparte dicha apreciación, por cuanto es propio de la función legislativa, que el Congreso de la República le introduzca las modificaciones – *pequeñas o grandes* – a los proyectos de ley que presenta el Gobierno Nacional.

Adicionalmente, el proyecto de ley que culminó con la expedición de la Ley 1111 de 2006, siempre fue identificado, en las distintas etapas de la formación de la Ley, con el siguiente título: “...**Proyecto de Ley número 039 de 2006 Cámara, 043 Senado**”. Este aspecto fáctico puede corroborarse con las publicaciones respectivas de dicho proyecto, que aparecen en las Gacetas del Congreso números 523, 527, 537, 608, 619 y 663 de 2006.

Así mismo, con relación a este cargo, el Instituto considera que el Congreso de la República estaba plenamente facultado, conforme a lo previsto en el artículo 154 de la Constitución Política, para introducirle, al proyecto inicial presentado por el Gobierno, todas las modificaciones que consideró pertinentes.

En este mismo sentido y con respecto a una demanda de inconstitucionalidad contra la misma Ley 1111 de 2006, **Expediente No. D-6755, ponente doctor Carlos Ramírez Guerrero**, el Instituto afirmó lo siguiente:

*“El Instituto Colombiano de Derecho Tributario, ICDT, es de parecer que en la decisión de este caso es aplicable el inciso tercero de dicho texto superior (artículo 154): **“Las Cámaras podrán introducir modificaciones a los proyectos presentados por el Gobierno.”** Si así no fuera, la función de legislar se limitaría a que el Congreso aprobara o improbara sin modificación alguna la totalidad del proyecto de ley que se le presentara ...”.*

## **2.2 Sobre el tercer cargo - violación de los principios de igualdad y de equidad, y violación de los derechos laborales adquiridos -**

**En primer lugar**, el Instituto considera – *tal como lo recuerda la propia demandante* – que el legislador goza de libertad de configuración de la obligación tributaria, pudiendo por tanto, con los límites que la propia

Constitución le impone, aumentar o disminuir la carga tributaria de los contribuyentes, crear o suprimir exenciones o tratamientos preferenciales.

El Instituto igualmente cree que, contrario a lo argumentado por la demandante, la derogatoria del artículo 33 del E.T., por parte del artículo 78 de la Ley 1111 de 2006, restablece la igualdad y la equidad en el tratamiento tributario de las rentas de trabajo devengadas en el exterior, por cuanto, a partir del año gravable 2007, tanto los funcionarios diplomáticos y consulares del exterior, como los demás contribuyentes declarantes colombianos que obtienen remuneración por su trabajo en el exterior, tendrán que tributar sobre los ingresos que efectivamente hayan obtenido en el exterior.

Con respecto a la desmejora de la situación laboral de los funcionarios diplomáticos y consulares del exterior, que alega la demandante, el Instituto hace notar que el Congreso de la República puede, respetando los límites que la propia Constitución le impone, eliminar cualquier tratamiento tributario diferencial - como el que contenía el artículo 33 del E.T. -.

La única limitación para dictar normas que desmejoren la situación laboral de los trabajadores, es la consagrada para el Presidente de la República, cuando declara el estado de emergencia económica, social y ecológica, previsto en el artículo 215 de la Constitución Política.

El Instituto no desconoce la magnitud del cambio tributario adverso que representa para los funcionarios del servicio diplomático o consular del exterior, la derogatoria del artículo 33 del E.T., que consagraba un tratamiento diferencial consistente en pagar impuestos o tributar, teniendo como referencia la asignación básica mensual y los factores salariales establecidos en las normas vigentes, para los cargos equivalentes de la planta interna del Ministerio de Relaciones Exteriores, y no con base en la asignación y los factores salariales efectivamente devengados en la planta externa del Ministerio de Relaciones Exteriores.

Pero adicionalmente, el Instituto cree que el Estado le ha fijado a los funcionarios diplomáticos y consulares un ingreso suficiente para atender los gastos que demande su permanencia en el exterior, de suerte que el argumento según el cual la base de tributación en el impuesto sobre la renta debe considerar el costo de vida en el exterior, no resulta lo suficientemente demostrativo de violación del principio de igualdad, ni tampoco de una menor capacidad tributaria, sobre todo si se tiene

en consideración que para efectos de la determinación de la base gravable, por lo menos en los últimos años, no se han tenido en cuenta como deducción los gastos de carácter personal del contribuyente, cualquiera que sea el ingreso de éste.

En resumen, el Instituto considera que los argumentos expuestos por la demandante, para justificar el efecto económico adverso que produce la derogatoria del artículo 33 del E.T., **son meros argumentos de conveniencia, pero no de inconstitucionalidad**, razón por la cual, el Instituto no observa que exista violación alguna de los principios constitucionales de igualdad y de equidad, y contra los derechos laborales adquiridos.

**En segundo lugar**, el Instituto considera que contrario a la “retaliación” que denuncia la demandante, por parte del Ministerio de Relaciones Exteriores, para desmejorar la situación laboral de los funcionarios diplomáticos y consulares del exterior, la derogatoria del artículo 33 del E.T., por parte del artículo 78 de la Ley 1111 de 2006, que obligaba a tributar en el impuesto de renta, teniendo como referencia, la asignación básica mensual y los factores salariales establecidos en las normas vigentes, para los cargos equivalentes de la planta interna del Ministerio de Relaciones Exteriores, significa un reconocimiento a lo decidido por la Honorable Corte Constitucional en las sentencias C-173/04<sup>5</sup> y C-535/05<sup>6</sup>, mediante las cuales se consagró el derecho que tienen dichos funcionarios diplomáticos y consulares del exterior, a que sus pensiones de jubilación y sus prestaciones sociales, deban ser liquidadas teniendo en cuenta la asignación básica mensual y los factores salariales efectivamente devengados en el exterior.

Finalmente, el Instituto desea aclarar, contrario a lo afirmado por la demandante, con respecto a las exenciones laborales actualmente vigentes para los altos funcionarios del estado - *Presidente de la República, Magistrados de las altas cortes, etc.* - , que mediante **Sentencia C-1060 A, ponente la doctora Lucy Cruz de Quiñones**, la Honorable Corte Constitucional declaró inexecutable las exenciones, que para dichos altos funcionarios, tenía establecido el numeral 7 del artículo 206 del E.T.

Precisamente, mediante esta sentencia la Honorable Corte Constitucional restableció la igualdad y equidad entre los contribuyentes, al

<sup>5</sup> M.P. Eduardo Montealegre Lynett.

<sup>6</sup> M.P. Jaime Córdoba Triviño.

declarar inexecutable el numeral 7 del artículo 206 del E.T., que establecía - como en el presente caso - un tratamiento tributario diferencial no justificado, entre los altos empleados del Estado y los demás contribuyentes colombianos.

3. **CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO SOBRE “VICIOS DE PROCEDIMIENTO EN LA FORMACIÓN DE LA LEY”**

■ **Sobre el segundo cargo - falta de debate de la derogatoria del artículo 33 del E.T., por parte del artículo 78 de la Ley 1111 de 2006**

Tal como se afirmó anteriormente, el Instituto, como es ya tradicional, se abstendrá de emitir concepto, sobre este segundo cargo, que puede afectar la norma demandada por “**vicios de procedimiento en la formación de la ley**”, por cuanto dicho juicio depende fundamentalmente del análisis de las pruebas que sobre la formación de la Ley, recabará esa Honorable Corte Constitucional en su debida oportunidad procesal.

Por lo tanto, será la Honorable Corte Constitucional, al analizar todo el acervo procesal, la que decidirá si la norma demandada, es decir, el **artículo 78. Vigencia y Derogatorias**, en la expresión “**el artículo 33**”, de la **Ley 1111 del 27 de diciembre de 2006**, tuvo o no el debate suficiente para su derogación, y por lo tanto, si es o no inconstitucional.

**V. CONCLUSIONES**

Por todo lo expuesto anteriormente, y con relación a las consideraciones de fondo sobre los cargos primero y tercero, el ICDT estima que el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006, en cuanto derogó el artículo 33 del E.T., no infringe la Constitución Nacional.

De los Honorables Magistrados

Respetuosamente,

**(Fdo.) LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG, Presidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-952 del 14 de noviembre de 2007 (Boletín 1865, página 466)** por la cual la Corte Constitucional resolvió:

Declarar **EXEQUIBLE** el aparte “el artículo 33” contenido en el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006.

**TEMA: Leyes Marco – Reparto de Competencias entre el Legislativo y el Ejecutivo – Régimen Aduanero – Registro Único Tributario – RUT – Importadores, Exportadores y Usuarios Aduaneros – Establecimiento por Ley Ordinaria.**

**Ponente del Concepto: Dra. LUZ CLEMENCIA ALFONSO HOSTIOS**

Expediente D-6820. Magistrado Ponente: Dr. Jaime Córdoba Triviño. Actor: Humberto Anibal Restrepo Vélez. Concepto ICDT del 8 de junio de 2007.

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. 799 del pasado 25 de mayo de 2007 transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 5 de junio del presente año.

En la elaboración del presente actuó como ponente la Doctora, **LUZ CLEMENCIA ALFONSO HOSTIOS**, 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 Luis Miguel Gómez Sjöberg, Juan Pablo Godoy Fajardo, Bernardo Carreño Varela, Juan I. Alfonso Bernal, Álvaro Leyva Zambrano, Mauricio A. Plazas Vega, Juan de Dios Bravo González, Luis Enrique Betancourt Builes, María del Pilar Abella Mancera, Juan Rafael Bravo Arteaga, Arturo Acosta Villaveces, Benjamín Cubides Pinto, Consuelo Caldas Cano y Marcela Ramírez Sternberg.

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:

#### **1. NORMA ACUSADA**

En ejercicio de la acción pública prevista en el artículo 241 de la Constitución Política, el ciudadano Humberto Anibal Restrepo Vélez solicitó la declaratoria de inexecutable del artículo 555-2 (parcial) del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 19 de la Ley 863 de 2003, "Por la cual se establecen normas tributarias,

aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas” y contra el artículo 36 (parcial) de la misma Ley 863 de 2003, en relación con los apartes que a continuación se resaltan y se subrayan:

*“Art. 555-2.- El registro único tributario, RUT, administrado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio; los responsables del régimen común y los pertenecientes al régimen simplificado; los agentes retenedores; **los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros**, y los demás sujetos de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, respecto de los cuales esta requiera su inscripción.*

*El registro único tributario sustituye **el registro de exportadores** y el registro nacional de vendedores, los cuales quedan eliminados con esta incorporación. Al efecto, todas las referencias legales a dichos registros se entenderán respecto del RUT.*

(...)

*PAR. 2º—La inscripción en el registro único tributario, RUT, deberá cumplirse en forma previa al inicio de la actividad económica ante las oficinas competentes de la DIAN, de las cámaras de comercio o de las demás entidades que sean facultadas para el efecto*

*Tratándose de personas naturales que por el año anterior no hubieren estado obligadas a declarar de acuerdo con los artículos 592, 593 y 594-1, y que en el correspondiente año gravable adquieren la calidad de declarantes, tendrán plazo para inscribirse en el RUT hasta la fecha de vencimiento prevista para presentar la respectiva declaración. Lo anterior, sin perjuicio de la obligación de registrarse por una calidad diferente a la de contribuyente del impuesto sobre la renta.*

***La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se abstendrá de tramitar operaciones de comercio exterior cuando cualquiera de los intervinientes no se encuentre inscrito en el RUT, en la respectiva calidad de usuario aduanero**”.* (El subrayado y resaltado corresponde a los apartes acusados de la norma).

Ley 863 de 2003

**“Artículo 36. Información en materia aduanera.** Los datos contenidos en las declaraciones **aduaneras de importación y exportación así como en las** de impuestos al consumo y participación departamental no está sometidos a reserva alguna”. (El subrayado y resaltado corresponde a los apartes acusados de la norma).

## 2. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

El actor fundamenta su demanda en la violación de las siguientes disposiciones constitucionales:

- Los literales b) y c) del numeral 19 del artículo 150 de la C. P.;
- El numeral 25 del artículo 189 de la C.P.;
- Numeral 1 del artículo 136 de la Constitución Política;
- Artículo 74 de la Constitución Política.

Los fundamentos de la violación expuestos por el demandante se pueden resumir así:

1. En materia de aduanas y de comercio exterior el Congreso de la República solo cuenta con la facultad de expedir leyes marco. La regulación de esta materia está en cabeza exclusiva del Gobierno Nacional.
2. El inciso primero del artículo 555-2 del Estatuto Tributario, al establecer que el Registro Único Tributario constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar a los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros, regula aspectos muy puntuales del régimen de aduanas que ya habían sido regulados por el Gobierno Nacional y que ahora resultan modificados, derogando tácitamente los artículos 28 a 40 del Decreto 2685 de 1999 y apartes de los artículos 562, 564 y 567 ibídem.
3. Los apartes demandados del inciso segundo del artículo 555-2 del Estatuto Tributario, al eliminar el Registro Nacional de Exportadores que previamente había sido regulado por el Gobierno Nacional, usurpa una facultad constitucional radicada en cabeza del Gobierno Nacional, quien es el único que puede decidir si se mantiene o no el registro nacional de exportadores, derogando tácitamente el Decreto 2681 de 1999.

4. El párrafo 2º del artículo 555-2 del Estatuto Tributario al establecer que la DIAN se abstendrá de tramitar operaciones de comercio exterior cuando cualquiera de los intervinientes no se encuentre inscrito en el RUT, en la respectiva calidad de usuario aduanero, limita el ejercicio del comercio exterior, lo cual es competencia del Gobierno nacional en ejercicio de su facultad de regulación de la materia y usurpa una facultad constitucional radicada en cabeza del Gobierno Nacional, quien es el único que puede decidir limitar o condicionar el ejercicio del comercio exterior.

5. El artículo 36 de la Ley 863 de 2003, regula aspectos puntuales del régimen de aduanas que no habían sido regulados previamente por el Gobierno Nacional, estableciendo el manejo de la información de las declaraciones aduaneras, incluso de manera distinta a la regulación sobre reserva de la información en materia tributaria. Con la vigencia de la norma acusada el Gobierno Nacional pierde su facultad constitucional de regular estos aspectos puntuales sobre el manejo de la información en materia aduanera, al no poderlos modificar con posterioridad, con lo cual el legislador invade la competencia del Gobierno Nacional.

El actor aclara que la Corte Constitucional mediante sentencia C-111 del 21 de febrero de 2007, se declaró inhibida para dar un pronunciamiento de fondo en relación con estas mismas normas demandadas, por ineptitud sustantiva de la demanda, al considerar que no se demostró que las normas demandadas correspondieran a una regulación directa de comercio exterior. Sin embargo, no existe cosa juzgada a juicio del demandante, por cuanto el fallo anterior fue inhibitorio.

#### **CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO**

Tal y como lo afirma el demandante, la Corte Constitucional mediante sentencia C-111 de 2007, se declaró inhibida<sup>1</sup> para dar un pronunciamiento de fondo en relación con estas mismas normas demandadas, por ineptitud sustantiva de la demanda, al considerar que no se demostró que las normas demandadas correspondieran a una regulación directa de comercio exterior.

Observó la Corte en esa oportunidad que la acusación formulada en contra de las expresiones y apartes atacados de los artículos 19 y 36 de la Ley 863 de 2003, no cumplió con los requisitos exigidos por la ley para poder entrar a pronunciarse de fondo sobre la acusación planteada, toda vez que no se expusieron de manera clara, concreta y suficiente las razones por las cuales el actor consideró que las

---

<sup>1</sup> Al declararse inhibida la Corte para dar un pronunciamiento de fondo no existe en el presente caso cosa juzgada constitucional, según la jurisprudencia de la Corporación, entre otras, sentencia C-510 del 03 de septiembre de 1992.



normas demandadas implicaban la regulación del comercio exterior y en consecuencia, se pudiera establecer si el Congreso excedió el ámbito de regulación que corresponde a una ley marco en los términos previstos en el numeral 19 del artículo 150 de la Constitución.

Para la Corte en esa oportunidad fue claro que las normas acusadas forman parte de un conjunto normativo de naturaleza tributaria, que tiene por objeto facilitar las labores de recaudo y fiscalización tributaria, sin que de su texto se derive, contrario a lo afirmado por el demandante, una regulación directa del comercio exterior.

El demandante pretende ahora demostrar que las normas demandadas derogan tácitamente normas que habían sido expedidas por el Gobierno Nacional, en desarrollo de leyes marco de aduanas y comercio exterior, contenidas en los Decretos 2681 y 2685 de 1999 y que su derogatoria tácita implica una usurpación por parte del Congreso de las facultades del Gobierno otorgadas por leyes marco.

Para entrar al análisis constitucional de las normas demandadas, es oportuno citar un concepto anterior del ICDT<sup>2</sup> en donde la entidad, atendiendo jurisprudencia de la misma Corte, manifiesta su posición en relación con el alcance del artículo 150 numeral 19 literal c) de la Constitución Política, en los siguientes términos:

*“De conformidad con el artículo 150 numeral 19 literal c) de la Constitución Política, compete al Congreso por medio de la ley ejercer la siguiente función: **“dictar las normas generales y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno para los siguientes efectos:...c) Modificar por razones de política comercial los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas”.***

*En este orden de ideas, **la modificación del régimen aduanero por razones de política comercial** es materia que debe ser objeto necesariamente de una ley conocida por la doctrina con el nombre de “ley marco”.<sup>3</sup> Por consiguiente, la competencia del Gobierno en lo que al literal c) del numeral 19*

<sup>2</sup> Concepto emitido por el ICDT con ocasión de la demanda del inconstitucionalidad contra el artículo 13 de la Ley 1066 de 2006. Expediente D-6463.

<sup>3</sup> Es importante recordar que la ley marco representa una excepción a la cláusula general de competencia del Congreso y al reparto ordinario de competencias entre el Legislador y el Ejecutivo, puesto que limita el ámbito normativo de la ley. Conforme a lo anterior, al ser una excepción, y conforme a clásicas reglas hermenéuticas, la reserva de ley marco debe ser interpretada de manera estricta, por lo cual se entiende que ella cubre exclusivamente las actividades expresamente señaladas por la Constitución. Por ello esta Corte había señalado “que la

*aludido se refiere, se encuentra limitada única y exclusivamente a la **modificación del mencionado régimen, siempre y cuando existan razones de política comercial**. Es decir, que la materia objeto de la ley marco no es todo aquello que se refiera al régimen aduanero, sino solamente lo concerniente a la modificación de éste por razones de política comercial. En conclusión, el Gobierno no tiene facultades para “crear” el régimen aduanero, sino que simplemente podrá modificarlo con sujeción a las reglas generales impuestas por el Congreso de la República. Todos los temas aduaneros adicionales que se encuentren por fuera de este campo, seguirán siendo, de acuerdo con la Constitución Política, competencia del Congreso Nacional.*

*La anterior afirmación tiene pleno sentido si se tiene en cuenta que, según lo ha dicho la Corte Constitucional desde sus inicios, “la ley marco en esta materia debe necesariamente circunscribirse a dictar las normas generales, y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno para modificar - **no regular originariamente, dado que el presupuesto de la facultad de “modificación” es su previo establecimiento legal** - por razones de política comercial los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas. Correlativamente, el ámbito del decreto se mueve en el marco del régimen de aduanas - **de origen legal** - para cuya **modificación** queda habilitado el Gobierno siempre que sea necesario **hacerlo por razones de política comercial**”.<sup>4</sup> (El resaltado es nuestro)*

*Adicionalmente, los antecedentes del artículo constitucional en cuestión, muestran que en esta precisa materia se advierte que el contorno de la competencia del Gobierno no puede, en ningún caso, trascender de lo puramente administrativo, debiéndose impedir que se ingrese en la órbita de lo político y “de las cuestiones de fondo y fundamentales” que por afectar los intereses de la Nación en su conjunto, corresponde al Congreso tratarlas y regularlas. (cfr Ponencia sobre la Función Legislativa, ib p. 4)” Hasta aquí el pronunciamiento del ICDT.*

La confrontación de la jurisprudencia de la Corte sobre la competencia del Congreso y del Gobierno en materia aduanera, con las normas demandadas, bastaría para

---

Carta Política resultaría violada si se “deslegalizaran” por esta vía asuntos que son de competencia exclusiva del Congreso y que jamás pueden ser modificadas por el Gobierno Nacional sin grave peligro para la seguridad jurídica y para la debida estructura de las jerarquías normativas”. (Corte Constitucional Sentencia C-1166 de 2000. M.P. Alejandro Martínez Caballero).

<sup>4</sup> Corte Constitucional Sentencia C – 510 de 1992. M.P. Eduardo Cifuentes.

afirmar que el artículo 555-2 del Estatuto Tributario, al regular el mecanismo único para identificar y clasificar las personas y entidades que cumplen con deberes y obligaciones de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, no está invadiendo la órbita del Gobierno Nacional en materia aduanera y de comercio exterior.

Sin embargo, vale la pena analizar en esta oportunidad el efecto que en el marco constitucional tiene el hecho de que un conjunto normativo de naturaleza tributaria modifique o derogue disposiciones contenidas en Decretos expedidos en desarrollo de leyes marco.

El actor afirma que los apartes demandados del artículo 555-2 derogan tácitamente disposiciones contenidas en los Decretos 2681 y 2685 de 1999, normas que, según se lee en su encabezado, fueron expedidas en desarrollo de las facultades que le confiere el numeral 25 del artículo 189 de la Constitución Política y en desarrollo de la Ley 48 de 1983 y Ley 6ª de 1971 (artículo 3º) y 7ª de 1991, (artículo 2º) leyes marco de comercio exterior.

Si bien es cierto, que por razones de política comercial y en desarrollo de las leyes marco antes mencionadas, el Gobierno reglamentó lo atinente al registro nacional de exportadores y estableció la forma como habían de identificarse y registrarse los actores que intervienen en el ámbito aduanero y de comercio exterior en Colombia, ello no significa que, al establecerse el RUT como mecanismo para identificar a las personas que actúan ante la DIAN, (incluyendo a los exportadores o importadores), y los mecanismos de control para la identificación de los actores de comercio exterior, se esté invadiendo la órbita de aduanas y comercio exterior. Una conclusión como esta implicaría que no puedan modificarse por el Congreso las normas de registro de comercio exterior.

En el presente caso el Congreso en uso de facultades propias contenidas en la Carta Fundamental, puede facilitar las labores de recaudo y fiscalización tributaria, y de no permitírsele, la Carta Política resultaría violada por cuanto, según lo ha sostenido la misma Corte<sup>5</sup> se “deslegalizaría” por esta vía asuntos que son de competencia exclusiva del Congreso con grave peligro para la seguridad jurídica y para la debida estructura de las jerarquías normativas.

---

<sup>5</sup> Corte Constitucional Sentencia C-1166 de 2000. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

### 3. CONCLUSIONES

Conforme a los argumentos expuestos, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario considera que, de los cargos formulados en la demanda, no se desprende la inconstitucionalidad del artículo 555-2 del Estatuto Tributario, ni del artículo 36 de la Ley 863 de 2003.

Respetuosamente,

**(Fdo.) LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG, Presidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-860 del 17 de octubre de 2007 (Boletín 1846, página 804)** por la cual la Corte Constitucional resolvió:

Declarar **EXEQUIBLE**, por los cargos analizados, el artículo 555-2 (parcial) del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 19 de la Ley 863 de 2003 y declarar **EXEQUIBLE**, por los cargos analizados, el artículo 36 de la Ley 863 de 2003.

---

**TEMA: Contribuciones – Contribución de los Contratos de Obra Pública o Concesión de Obra Pública – Naturaleza Jurídica – Principios Constitucionales Tributarios – Legalidad y Representación – Procedimiento Legislativo – Inicio en la Cámara de Representantes.**

**Ponente del Concepto: Dr. BENJAMÍN CUBIDES PINTO**

Expediente D-6814. Magistrado Ponente: Dr. Rodrigo Escobar Gil. Actor: Rafael Antonio Rey Castro. Concepto ICDT del 29 de junio de 2007.

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. 897 del 14 de junio de 2007, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 26 de junio del presente año.

En la elaboración del presente actuó como ponente el Doctor **BENJAMÍN CUBIDES PINTO**, 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 Cecilia Montero Rodríguez, Ruth Yamile Salcedo Younes, María del Pilar Abella Mancera, Juan Pablo Godoy Fajardo, Juan

Rafael Bravo Arteaga, Carlos Ramírez Guerrero, Héctor Julio Becerra Becerra, Alvaro Leyva Zambrano, Vicente Amaya Mantilla, Luis Enrique Betancourt Builes y Fernando Reyes Ortiz.

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 demandante acusa de inexecutable el artículo 6º de la Ley 1106 del 22 de diciembre de 2006, “*por medio de la cual se prorroga la vigencia de la Ley 418 de 1997 prorrogada y modificada por las Leyes 548 de 1999 y 782 de 2002 y se modifican algunas de sus disposiciones*”, cuyo texto es el siguiente:

*“Artículo 6º. De la contribución de los contratos de obra pública o concesión de obra pública y otras concesiones. El artículo 37 de la Ley 782 de 2002, quedará así:*

*Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública, con entidades de derecho público o celebren contratos de adición al valor de los existentes deberán pagar a favor de la Nación, Departamento o Municipio, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición.*

*Las concesiones de construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales pagarán con destino a los fondos de seguridad y convivencia de la entidad contratante una contribución del 2.5 por mil del valor total del recaudo bruto que genere la respectiva concesión.*

*Esta contribución sólo se aplicará a las concesiones que se otorguen o suscriban a partir de la fecha de vigencia de la presente ley.*

*Se causará el tres por ciento (3%) sobre aquellas concesiones que otorguen las entidades territoriales con el propósito de ceder el recaudo de sus impuestos o contribuciones.*

*Autorízase a los Gobernadores Departamentales y a los Alcaldes Municipales y Distritales para celebrar convenios íteradministrativos con el Gobierno Nacional*

*para dar en comodato inmuebles donde deban construirse las sedes de las estaciones de policía.*

*Parágrafo 1º. En los casos en que las entidades públicas suscriban convenios de cooperación con organismos multilaterales, que tengan por objeto la construcción de obras o su mantenimiento, los subcontratistas que los ejecuten serán sujetos pasivos de esta contribución.*

*Parágrafo 2º. Los socios, copartícipes y asociados de los consorcios y uniones temporales que celebren los contratos a que se refiere el inciso anterior, responderán solidariamente por el pago de la contribución del cinco por ciento (5%), a prorrata de sus aportes o de su participación.”*

Aunque en la referencia y texto de la demanda se cita el año **2003** como año de expedición de la norma demandada, de su contenido como de sus soportes probatorios se desprende claramente que se trata de la Ley 1106 del 22 de diciembre de **2006**, error meramente formal que no constituye un defecto que impida el conocimiento y estudio de la acción.

## **II. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA**

### **2.1. El trámite de los proyectos relativos a tributos en el Congreso deben iniciar su trámite en la Cámara de Representantes.**

De acuerdo con lo expuesto por el demandante, la disposición acusada viola el inciso cuarto del artículo 154 de la Constitución Política que establece:

*“Artículo 154. Las leyes pueden tener su origen en cualquiera de las Cámaras a propuesta de sus respectivos miembros, del Gobierno Nacional, de las entidades señaladas en el artículo 156, o por iniciativa popular en los casos previstos en la Constitución.*

...

*Los proyectos de ley relativos a los tributos iniciarán su trámite en la Cámara de Representantes y los que se refieran a relaciones internacionales, en el Senado.”*  
(Subrayas fuera del texto)

Con apoyo en diversas sentencias de la H. Corte Constitucional, el demandante pone énfasis en la importancia del contenido material de las leyes y no solamente

de su título, de suerte que cuando son de naturaleza tributaria, deben iniciar el trámite de su aprobación en la Cámara de Representantes y no en el Senado<sup>1</sup>.

Igualmente que dentro de los asuntos relativos a los tributos se cobija cualquier ejercicio del poder impositivo estatal tendiente a establecer cargas económicas sobre los ciudadanos, estando comprendidos, además de los impuestos, las tasas, las sobretasas, la materia aduanera y las contribuciones parafiscales, la inversión forzosa en títulos emitidos por el gobierno y el sobrecosto en los servicios públicos domiciliarios.<sup>2</sup>

En especial, a la luz de la jurisprudencia invocada, destaca que la reserva de ley consagrada en la norma constitucional se aplica únicamente cuando se esté transformando algún tipo de relación tributaria y tenga repercusiones respecto del contenido y alcance de las obligaciones tributarias sustanciales o instrumentales.<sup>3</sup>

## **2.2. Antecedentes y trámite de la Ley 1106 de 2006.**

El actor hace una descripción y demostración del trámite legislativo de la ley acusada, con apoyo en las Gacetas del Congreso números 245 del 25 de julio, 388 del 22 de septiembre, 470 del 19 de octubre, 456 del 13 de octubre, 502 del 1º de noviembre, 541 del 16 de noviembre, 580 de 28 de noviembre, 587, 588, 589 y 590 del 30 de noviembre, 607 del 1º de diciembre y 635 del 7 de diciembre de 2006, 01 del 19 de enero, 9 del 26 de enero, y 61 del 2 de marzo de 2007, cuyas copias anexa a la demanda. Señala también que el proyecto de ley número 24 de 2006 Senado fue radicado en la Secretaría General del Senado de la República por el Ministro del Interior y de Justicia señor Sabas Pretelt de la Vega, el día 20 de julio de 2006,<sup>4</sup> el cual terminó por convertirse, al ser aprobado por el Congreso de la República, en la Ley 1106 del 22 de diciembre de 2006, objeto del presente debate.

Su aprobación en sesión conjunta de las Comisiones Primeras Constitucionales Permanentes del Senado y de la Cámara, se cumplió el 3 de octubre de 2006 (gaceta 590 de 30 de noviembre de 2006), en la Plenaria del Senado de la República el 25 de octubre del mismo año (Gaceta 01 de 19 de enero de 2007), en la Plenaria de la Cámara de Representantes el 7 de noviembre de 2006 (Gaceta 635 de 7 de diciembre de 2006), y su conciliación y texto fueron aprobados en Plenarias del Congreso el 5 de diciembre de 2006 (Gaceta 61 de 2 de marzo de 2007). Por su

<sup>1</sup> Sentencia C-303 de 1999 MP José Gregorio Hernández Galindo.

<sup>2</sup> Sentencia C-708 de 2001 MP Manuel José Cepeda Espinosa.

<sup>3</sup> Sentencia C-229 de 2003 MP Rodrigo Escobar Gil.

<sup>4</sup> Así consta en la Gaceta del Congreso No. 245 de julio 25 de 2006, pg. 28.

parte, previa la sanción presidencial, la promulgación de la Ley 1106 se produjo en el Diario Oficial No. 46.490 del 22 de diciembre de 2006.

### **2.3. Naturaleza de tributo de la contribución y aplicabilidad del inciso 4 del artículo 154 de la Constitución Política.**

El demandante analiza la naturaleza de la disposición demandada, que establece una contribución sobre los contratos de obra pública o concesión de obra pública y otras concesiones y concluye que tiene la naturaleza de un verdadero tributo, y ha debido iniciar su trámite de acuerdo con lo ordenado por el inciso 4º del artículo 154 de la Carta, es decir en la Cámara de Representantes y no en el Senado de la República.

En respaldo de su tesis, cita las intervenciones que dentro del debate legislativo aportaron algunos senadores y representantes, como los señores Ministros del Interior y de Justicia y de Transporte, que aluden reiteradamente al concepto de “tributo” y de “impuesto” sobre los contratos de concesión de obra pública al referirse a la contribución cuya prórroga se discute.

Finalmente concluye determinando que dicha contribución es un impuesto, pues se trata de un cobro unilateral que hace el Estado de un gravamen establecido con carácter general para todos los que se hallan bajo las hipótesis de la norma, sin contraprestación específica ni directa, de cuyo recaudo dispone el Estado con criterios y prioridades distintos de los de los contribuyentes, cuyo pago es obligatorio y exigible coactivamente, no se destina a un servicio público específico sino a las arcas generales, y que, si bien tiene en cuenta la capacidad de pago del contribuyente, no se hace para regular la oferta y la demanda de un servicio prestado por el Estado sino el aporte social de cada obligado de acuerdo con su capacidad determinada por los niveles de producción y exportación.

## **III. CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO**

### **3.1. Alcance del presente concepto.**

Como precisión preliminar, se debe señalar que como ha sido ya la costumbre de este Instituto, en los casos en que se debaten aspectos de procedimiento en la formación de las leyes dentro del proceso de análisis de su constitucionalidad, no se hacen pronunciamientos sobre los aspectos probatorios. Sin embargo, en su carácter de institución académica, el Instituto se pronunciará sobre los aspectos de fondo que considera se deben tener en cuenta para poder tomar una decisión en relación con los argumentos de la demanda.



### 3.2. Naturaleza jurídica de la contribución regulada por la norma demandada.

El objeto central de la demanda se contrae a establecer si en el procedimiento de formación de la Ley 1106 de 2006 se ha respetado el inciso cuarto del artículo 154 de la Constitución Política, el cual expresamente se aplica a “los proyectos de ley relativos a los tributos”. La acepción tributo como género engloba los conceptos de impuesto, tasa y contribución fiscal y parafiscal.

La contribución sobre los contratos de obra pública y otras concesiones regulada por la norma demandada es una exacción que tiene su origen en la ley (Ley 418 de 1997, modificada y prorrogada por las Leyes 548 de 1999, 782 de 2002 y 1106 de 2006), es de carácter obligatorio (ver artículo 6º de la Ley 1106 de 2006, incisos primero, segundo y cuarto) y su finalidad es la de obtener recursos para el cumplimiento de los fines del Estado (la finalidad es la obtención de recursos para asegurar la vigencia del Estado Social y Democrático de Derecho y garantizar la plenitud de los derechos y libertades fundamentales reconocidos en la Constitución Política y/o los Tratados Internacionales), por lo que corresponde en esencia a un tributo, aspecto sobre el cual la jurisprudencia y la doctrina han decantado profundamente su alcance.<sup>5</sup>

Por tratarse de un tributo, esta contribución está sujeta a la regla del inciso cuarto del artículo 154 de la Constitución Política, por lo que resulta innecesario establecer su tipología, es decir, a que categoría de tributo pertenece, para efectos de someter su trámite a dicha norma constitucional, pues basta con enmarcarla dentro de la categoría general de tributo.

### 3.3. Cumplimiento del requisito del inciso cuarto del artículo 154 de la Constitución Política.

El inciso cuarto del artículo 154 de la Constitución Política es un desarrollo del principio de representación o principio democrático, según el cual no debe haber creación o

---

<sup>5</sup> Ver, entre otras, las sentencias C-430/95 MP José Gregorio Hernández Galindo, sobre la contribución por la explotación de petróleo, gas, carbono y ferróniquel; C-002/98 MP Jorge Arango Mejía, sobre la cuota de fomento cacaotero; C-303/99 MP José Gregorio Hernández Galindo, sobre la contribución que deben pagar los concesionarios de canales nacionales de televisión; C-376/95 MP Jorge Arango Mejía, sobre las cotizaciones sobre nómina, destinadas al SENA y a las cajas de compensación; C-246 de 1995 MP José Gregorio Hernández Galindo, sobre el régimen tributario del tabaco; C-065/98 MP Fabio Morón Díaz, sobre el régimen aplicable a la producción de oro, plata y platino; C-364/93 MP Carlos Gaviria Díaz, y C-084 de 1995 MP Alejandro Martínez Caballero, sobre el cobro de peajes y la sobretasa a la gasolina, citadas en la sentencia C-708/01 M.P. Manuel José Cepeda.

modificación de tributos sin contar con el consentimiento del pueblo a través de sus representantes directos. Como la Cámara de Representantes está configurada para tener una representatividad más directa que el Senado, en desarrollo del mencionado principio se pretende que quienes tienen una relación más directa con el pueblo sea quienes en primer lugar aprueben las leyes tributarias.

Por lo anterior, es que el mencionado inciso cuarto del artículo 154 de la C.P. hace referencia a que *"los proyectos de ley relativos a los tributos iniciarán su trámite en la Cámara de Representantes"*. En este punto se hace necesario precisar en qué etapa del proceso legislativo se entiende iniciado el trámite, como salvaguarda del principio de representación, para así poder señalar con precisión si determinada norma ha cumplido o no con el requisito del inciso cuarto mencionado.

De acuerdo con el artículo 157 de la C.P., para que un proyecto sea ley requiere haber (i) sido publicado oficialmente por el Congreso, antes de darle curso en la comisión respectiva, (ii) haber sido aprobado en primer debate en la comisión permanente de cada Cámara, debate que según los casos establecidos en la ley, puede ser en sesión conjunta de las comisiones de ambas cámaras; (iii) haber sido aprobado en segundo debate por cada cámara y (iv) haber sido sancionado por el gobierno.

Desde el punto de vista constitucional, se debe entender que el trámite inicia con la publicación. Como la publicación, tal como se verá más adelante se da en la Gaceta del Congreso, no hay diferencia alguna en el tratamiento de un proyecto en relación con otros. Así las cosas, el punto determinante como inicio del trámite desde el punto de vista constitucional será el primer debate, pues en su desarrollo sí existe diferencia en cuanto al órgano en el que se realiza, bien sea que se adelante en la Cámara de Representantes, cumpliendo así con el inciso cuarto del artículo 154 de la C.P. en el caso de proyectos relativos a tributos o bien sea que se adelante en el Senado, caso en el cual un proyecto de esa naturaleza sería inconstitucional.

En cuanto al procedimiento específico de un proyecto de ley, la Ley 5 de 1992, que contiene el Reglamento del Congreso, señala en su artículo 139 que los proyectos de ley podrán presentarse en la secretaría general de las cámaras o en sus plenarios, existiendo la excepción específica del artículo 143 de la misma ley, el cual exige que los proyectos de ley relativos a tributos y presupuesto de rentas y gastos sean presentados en la Secretaría de la Cámara de Representantes y los de relaciones internacionales en el Senado.

Luego de radicado un proyecto de ley, se ordena su publicación en la Gaceta del Congreso y se reparte por el presidente a la comisión permanente respectiva. En virtud de los artículos 148 y siguientes de la Ley 5 de 1992, una vez publicado en la Gaceta del Congreso, el proyecto es radicado en la comisión respectiva y serán de-

signados los ponentes, quienes deben rendir informe de ponencia en el término de entre cinco y quince días que les otorgue el presidente de la comisión respectiva. Una vez rendido el informe de ponencia se procederá a abrir el debate del proyecto.

Es a partir del primer debate, que el proyecto se somete a consideración de los representantes del pueblo, pues previamente se les ha dado a conocer a través de su publicación, pero sin consultarles su voluntad y es por tanto a partir de ese momento que se debe cumplir con la obligación constitucional de someter en primera instancia a la Cámara de Representantes los proyectos de ley relativos a tributos. La razón es que la garantía del principio de representación está en que sea efectivamente ante la Cámara de Representantes que se discuta un proyecto de ley relativo a tributos. Los trámites anteriores son de publicidad y preparación del debate, pero no tienen la entidad para considerar que se ha salvaguardado el principio de representación. Como se señaló, desde el punto de vista constitucional el trámite inicia con el primer debate.

Es por lo anterior, que en la medida en que en el primer debate de un proyecto de ley sobre tributos participe la Cámara de Representantes, desde el punto de vista sustancial el principio de representación queda salvaguardado, tal como ocurre con cualquier proyecto sometido al procedimiento ordinario de formación de la ley o en el caso extraordinario en el que por solicitud gubernamental las comisiones permanentes del Senado y la Cámara de Representantes deban debatir un proyecto de forma conjunta, pues al estar presente la Cámara de Representantes en ese primer debate, se cumple con el inciso cuarto del artículo 154 de la C.P.

#### IV. CONCLUSIONES

Por todo lo analizado, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario considera que el artículo 6º de la Ley 1106 del 22 de diciembre de 2006, deberá ser declarado constitucional solamente en caso de comprobarse que en cumplimiento del inciso cuarto del artículo 154 de la Constitución Política, por tratarse de una ley relativa a un tributo, su trámite en el Congreso de la República haya iniciado en la Cámara de Representantes, entendiéndose que el inicio del trámite como garantía del principio democrático, se refiere al primer debate al que se sometió el proyecto de ley que luego se convertiría en la norma demandada.

De los Honorables Magistrados,

Respetuosamente,

**(Fdo.) LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG, Presidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-930 del 7 de noviembre de 2007 (Boletín 1864, página 428)** por la cual la Corte Constitucional resolvió:

Declarar **EXEQUIBLE** por los cargos analizados, el artículo 6º de la Ley 1106 de 2006, “Por medio de la cual se prorroga la vigencia de la Ley 418 de 1997 prorrogada y modificada por las Leyes 548 de 1999 y 782 de 2002 y se modifican algunas de sus disposiciones.”

---

**TEMA: Principios Constitucionales – Principio de Eficiencia y Solidaridad – Estado Social de Derecho – Potestad de Configuración Legislativa – Seguridad Social en Salud – Elementos Integradores y Naturaleza Jurídica – Recursos – Destinación Específica – Comisión de Regulación en Salud.**

**Ponente del Concepto: Dra. CECILIA MONTERO RODRÍGUEZ**

Expediente D-6842 y D-6843 (acumulados). Magistrado Ponente: Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra. Actores: José Gendry Mosos Devia y Diana María Hernández Díaz. Concepto ICdT del 17 de julio de 2007.

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. 949 del pasado 3 de julio de 2007, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 10 de julio del presente año.

En la elaboración del presente actuó como ponente la Doctora **CECILIA MONTERO RODRIGUEZ**, 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 Juan Pablo Godoy Fajardo, Héctor Julio Becerra Becerra, Alberto Múnera Cabas, Bernardo Carreño Varela, Juan Rafael Bravo Arteaga, Jaime Abella Zárate, Juan I. Alfonso Bernal, Carlos A. Ramírez Guerrero, Alfredo Lewin Figueroa, Paul Cahn-Speyer Wells, Vicente Amaya Mantilla, Luis Miguel Gómez Sjöberg, Juan Camilo Restrepo Salazar, Mauricio A. Plazas Vega, Mauricio Piñeros Perdomo, Luis Enrique Betancourt Builes, María del Pilar Abella Mancera, Catalina Hoyos Jiménez, Lucio Enrique Manosalva Afanador, Gabriel Ibarra Pardo, Benjamín Cubides Pinto, Ruth Yamile Salcedo Younes y Consuelo Caldas Cano.

De otra parte, los doctores Luis Miguel Gómez Sjöberg, Alberto Múnera Cabas, Catalina Hoyos Jiménez, María del Pilar Abella Mancera, Bernardo Carreño Varela, Carlos A. Ramírez Guerrero y Vicente Amaya Mantilla manifestaron su desacuerdo y salvaron su voto.

La elaboración del concepto por parte del citado ponente, es una opinión eminentemente académica y no versa sobre cuestiones particulares en 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:

### 1. NORMA ACUSADA

Se trata de los artículos 3 (parcial) y 8 (parcial) de la Ley 1122 de 9 de enero de 2007, por medio de la cual se hacen algunas modificaciones en el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones.

Las normas acusadas prescriben lo siguiente:

**“Artículo 3°. Comisión de Regulación en Salud: Creación y naturaleza.** Créase la Comisión de Regulación en Salud (CRES) como unidad administrativa especial, con personería jurídica, autonomía administrativa, técnica y patrimonial, adscrita al Ministerio de la Protección Social.”

“(…)”

**“Artículo 8°. Financiación de la Comisión de Regulación en Salud.** La Comisión de Regulación en Salud se financiará con recursos del Fosyga incluyendo la remuneración de los Comisionados, la Secretaría Técnica y los costos de los estudios técnicos necesarios. Dichos estudios serán definidos y contratados por la Comisión.”

### 2. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

PRIMER CARGO.

Violación del artículo 48 de la C. P., debido a que parte de los recursos de naturaleza parafiscal con destinación específica para el Sistema General de la Seguridad Social, se está desviando a la financiación de los gastos de funcionamiento de la Comisión de Regulación de la Salud (CRES), creada por el artículo 3°, la cual ha debido hacerse directamente con los recursos generales del Presupuesto Nacional o a través de una tasa, como sucede con esta clase de entidades, para lo cual el demandante se apoya en la Sentencia C-731 de 2000 de esa distinguida Corporación, relacionada con la tasa para reintegrar el costo de **vigilancia y control** de la Superintendencia Nacional de Salud.

Igualmente, considera el actor que la ley es violatoria de los derechos de los aportantes al Sistema (empleadores) y de los afiliados (cotizantes), que por estar vinculados a recursos con destinación específica para la Seguridad Social, están siendo objeto de desviación a gastos de sostenimiento de entidades que normalmente deben solventarse con las tasas retributivas que establezca el legislador, como en efecto lo hizo mediante la Ley 488 de 1998 en el art. 98 que estableció la tasa a favor de la Superintendencia Nacional de Salud (invoca la Sentencia C-731 de 2000).

Por iguales razones, en la opinión del actor, también resultan violados los principios de la “equidad”, la eficiencia y la solidaridad, en la medida en que resultan desviados en parte los recursos que tienen destinación exclusiva para el financiamiento de la seguridad social. Al respecto, se remite a la Sentencia C-828 de 2001.

#### SEGUNDO CARGO.

Violación del artículo 2 de la Carta, por cuanto en lugar de garantizar la correcta destinación de los recursos de la Seguridad Social y con ello la efectividad del derecho previsto en el artículo 48 del Estatuto Superior, la norma cuestionada está autorizando la utilización de dichos recursos para **finalidades diferentes** a la seguridad social, como son la financiación de los **gastos de funcionamiento** de una entidad adscrita al Ministerio de la Protección Social, que no solamente **no cumplirá** las funciones de una comisión de regulación, sino que desempeñará algunas de las que venía ejerciendo la Comisión Nacional de la Seguridad Social en Salud, que tampoco son funciones de control, de vigilancia ni de regulación, lo cual representa un sobre costo innecesario que disminuye la capacidad financiera del Sistema.

En palabras del demandante, *“Ello constituye una violación del principio del estado social de derecho y a (sic) los objetivos del orden constitucional de asegurar a los integrantes de la sociedad colombiana la vida, la convivencia, el trabajo, la justicia, la igualdad, la libertad y la paz y la prevalencia del interés general.”*

#### TERCER CARGO.

Violación del artículo 151 de la Carta, referido a la sujeción del legislador a las leyes orgánicas que el mismo Congreso expide.

La norma demandada no cumplió la exigencia contenida en el artículo 7º de la Ley 819 de 2003, orgánica en materia de Presupuesto, consistente en hacer explícito el impacto fiscal del proyecto de ley, condición que es imperativa cuando en él se ordena un gasto o un beneficio tributario.

Adicionalmente, carece de la fuente sustitutiva que debió ser analizada y aprobada por el Ministerio de Hacienda.

El actor sustenta este punto de su demanda en pruebas que se derivan de la Gacetas del Congreso, de las comunicaciones del Ministerio de Hacienda, de la exposición de motivos y de la ponencia para primer debate de la ley, consideradas por el actor como insuficientes para satisfacer los requerimientos de la ley orgánica de presupuesto.

#### CUARTO CARGO.

Conforme a lo expuesto por el actor, *“mediante la creación de la Comisión de Regulación en Salud y la disposición que de los recursos de la seguridad social, de específica destinación, se hace, el legislador no persigue objetivos ajustados a los principios de eficiencia, solidaridad y del Estado Social de Derecho, ni obedece a motivos adecuados, suficientes, proporcionados ni razonables y dicha irrazonabilidad y ausencia de motivos adecuados y suficientes, no pueden ampararse ni justificarse en el amplio margen de configuración normativa de que goza el legislador”.* (SIC).

### 3. CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO

El ámbito del concepto se dirigirá a los aspectos de fondo de la demanda, sin detenernos en cuestiones de conveniencia, de procedimiento legislativo, críticas o en elucubraciones sobre el funcionamiento de la Comisión de Regulación en Salud – CRES –.

#### 3.1. EXAMEN DE LOS CARGOS PRIMERO Y SEGUNDO DE LA DEMANDA

La afectación de los recursos al Sistema General de la Seguridad Social en Salud y su destinación específica e invariable, ambas condiciones impuestas por el artículo 48 de la C.P., son aspectos ampliamente debatidos y decididos por la Corte Constitucional<sup>1</sup> y sobre los cuales este Instituto ha expuesto su criterio en diferentes oportunidades en que su intervención ha sido solicitada por esa distinguida Corporación<sup>2</sup>.

Por, consiguiente, y a partir de estas premisas, el análisis se circunscribirá a establecer la violación del principio constitucional de destinación específica de los recursos de la seguridad social, por la circunstancia normativa del artículo 8 de la Ley 1122 de 2007, que vinculada a la creación de la **Comisión de Regulación en Salud** (artículo 3), dispone su financiación con recursos del *Fondo de Solidaridad y Garantía* – FOSYGA –, esto es, con recursos del sistema de la Seguridad Social en Salud.

<sup>1</sup> Corte Constitucional. Sentencias C-040 de 1993, C-481 de 2000, C-828 de 2001 y C-1040 de 2003.

<sup>2</sup> ICDT, Conceptos para la Corte Constitucional, en Expedientes 4620 y 5072.

Lo así expuesto equivale a preguntarse si dentro del concepto de destinación específica deben estar o no considerados los recursos para regular el servicio de la seguridad social en salud, planteamiento que asumimos enseguida, así:

#### A.- ACTIVIDAD DE REGULACIÓN DEL SERVICIO

El principal fundamento de este punto está constituido por el artículo 48 de la Carta, que evidencia los elementos integradores del servicio público de la seguridad social y dentro de éste el de la salud; el artículo 49 siguiente, que permite verificar lo que significan las tareas de **dirigir, coordinar, organizar y reglamentar la prestación del servicio** –asignadas al Estado por mandato superior-; el contexto normativo desarrollado por la ley y el establecimiento de los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad, al igual que el artículo 365 ibídem, que impone al Estado la obligación de **mantener la regulación de los servicios públicos** a la par que su vigilancia y control, todo ello con el fin de verificar la violación que invoca el demandante y descubrir si hay certeza o no en sus argumentos.

Lo que expresa el artículo 48 de la Constitución Política es del siguiente tenor:

*“La seguridad social es un servicio público de carácter obligatorio que se prestará bajo la **dirección, coordinación y control del Estado**, con sujeción a los **principios de eficiencia, universalidad y solidaridad**, en los **términos que establezca la ley**.”*

*Se garantiza a todos los habitantes el derecho irrenunciable a la seguridad social.*

*El Estado, con la participación de los particulares, ampliará progresivamente la cobertura de la seguridad social que comprenderá la prestación de los servicios en la forma que determine la ley. La seguridad social podrá ser prestada por entidades públicas o privadas, **de conformidad con la ley**.*

*“No se podrán destinar ni utilizar recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella.*

*“La ley definirá los medios para que los recursos destinados a pensiones mantengan su poder adquisitivo constante”. (Se subraya y destaca)*

Artículo 49 de la C.P.:



*“La atención de la salud y el saneamiento ambiental son servicios públicos a cargo del estado. Se garantiza a todas las personas el acceso a los servicios de promoción, protección y recuperación de la salud.*

*Corresponde al Estado organizar, dirigir y reglamentar la prestación del servicio de salud a los habitantes y de saneamiento ambiental conforme a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad. También establecer las políticas para la prestación de servicios de salud por entidades privadas, y ejercer la vigilancia y control. Así mismo, establecer las competencias de la nación, las entidades territoriales y los particulares, y determinar los aportes a su cargo en los **términos y condiciones señalados en la ley.***

(...)”

Artículo 365 de la C.P.:

*“Los servicios públicos son inherentes a la finalidad social del Estado. Es deber asegurar su prestación eficiente a todos los habitantes del territorio nacional.*

*Los servicios públicos **estarán sometidos al régimen jurídico que fije la ley**, podrán ser prestados por el Estado, directa o indirectamente, por comunidades organizadas, o por particulares. En todo caso, el Estado **mantendrá la regulación**, el control y la vigilancia de dichos servicios. (...).”*

De las citadas disposiciones se desprende lo siguiente:

3.1.1 La calidad de servicio público obligatorio de la seguridad social y las tareas de **dirección**, coordinación y control a cargo del Estado, se regirán por los parámetros de eficiencia, universalidad y solidaridad, **en los términos que establezca la ley.**

3.1.2 **Es deber del Estado garantizar la solidaridad** en el régimen de Seguridad Social mediante su participación, control y **dirección** del mismo para su prestación eficiente y universal.

3.1.3 Corresponde al Estado organizar, dirigir y reglamentar la prestación del servicio de salud.

3.1.4 Los servicios públicos -como el de la seguridad social- son inherentes a la finalidad social del Estado y están sometidos al régimen que fije la ley. Podrán ser prestados por el Estado o por particulares, pero **“EN TODO CASO, EL ESTADO MANTENDRÁ SU REGULACIÓN”**.

En este orden de ideas, resulta evidente que el deber de la actividad de Regulación es consustancial a la prestación del servicio público de la Seguridad Social en Salud.

De otra parte, el artículo 150-7 de la Carta, señala en cabeza del legislador el determinar la estructura de la administración nacional.

En ejercicio de su poder de configuración, el legislador está facultado para crear órganos de administración, fijarles sus características y funciones, establecer la independencia administrativa, técnica y patrimonial de ciertas agencias estatales, con o sin personería jurídica y modificar o suprimir las creadas, entre otras, al igual que le asiste la potestad de *“formular nuevas modalidades de órganos y de renovarlas, con miras a garantizar la eficiencia de la acción estatal y del servicio público”*.<sup>3</sup>

En cumplimiento de estas disposiciones constitucionales, el Legislador expidió la Ley 1122 de 2007, cuyo objeto es realizar ajustes al Sistema General de Seguridad Social en Salud, teniendo como prioridad el mejoramiento en la prestación de los servicios a los usuarios.

Con este fin realizó reformas en los aspectos de dirección, universalización, financiación, equilibrio entre los actores del sistema, racionalización, y mejoramiento en la prestación de servicios de salud, fortalecimiento en los programas de salud pública y de las funciones de inspección, vigilancia y control y la organización y funcionamiento de redes para la prestación de servicios de salud.

Bajo los conceptos de dirección y regulación, en el Capítulo II, artículo 3 cuestionado por el demandante, el legislador creó la *Comisión de Regulación en Salud* (CRES) como unidad administrativa especial, con personería jurídica, autonomía administrativa, técnica y patrimonial, adscrita al Ministerio de la Protección Social.

En el artículo 7 *ibídem*, el legislador le asignó a la *Comisión de Regulación en Salud* (CRES), las facultades adecuadas para que este órgano cumpla su tarea de mantener la regulación de este servicio y de alcanzar los fines públicos que justifican su existencia, como son las siguientes, entre otras:

*1. Definir y modificar los Planes Obligatorios de Salud (POS) que las Entidades Promotoras de Salud (EPS) garantizarán a los afiliados según las normas de los Regímenes Contributivo y Subsidiado.*

*2. Definir y revisar, como mínimo una vez al año, el listado de medicamentos esenciales y genéricos que harán parte de los Planes de Beneficios.*

---

<sup>3</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-1162 de 2000.

3. Definir el valor de la Unidad de Pago por Capitación de cada Régimen, de acuerdo con la presente ley.

4. Definir el valor por beneficiario de los subsidios parciales en salud, sus beneficios y los mecanismos para hacer efectivo el subsidio.

5. Definir los criterios para establecer los pagos moderadores de que trata el numeral 3 del artículo 160 y los artículos 164 y 187 de la Ley 100 de 1993.

6. Definir el régimen que deberán aplicar las EPS para el reconocimiento y pago de las incapacidades originadas en enfermedad general o en las licencias de maternidad, según las normas del Régimen Contributivo.

7. Establecer y actualizar un sistema de tarifas que debe contener entre otros componentes, un manual de tarifas mínimas que será revisado cada año, incluyendo los honorarios profesionales. En caso de no revisarse el mismo, será indexado con la inflación causada.

8. Presentar ante las Comisiones Séptimas de Senado y Cámara, un informe anual sobre la evolución del Sistema General de Seguridad Social en Salud y las recomendaciones para mejorarlo.

Visto lo anterior, puede afirmarse válidamente que todas estas funciones tienen relación directa con la prestación del servicio de salud, porque son desarrollo de la obligación del Estado de organizar, dirigir, regular y coordinar el servicio público de la seguridad social en salud, mediante la fijación de criterios y valores indispensables para la aplicación de la legislación en Salud, que encajan perfectamente en la prestación del servicio dentro de los parámetros de los artículos 48, 49 y 365 de la Carta, con el respeto debido a los artículos 1 y 2 invocados por el accionante.

El control que el demandante adjudica a esta Comisión de Regulación para reclamar la imposición de una tasa como sucede con las Superintendencias y entidades de esta índole, es una función que junto con las de inspección y vigilancia están asignadas a la Superintendencia Nacional de Salud, según se observa en el artículo 35 de la Ley, de manera que no es dado confundirlas con las CRES.

#### B.- FINANCIACIÓN DE LA CRES CON RECURSOS DEL FOSYGA

La Ley 100 de 1993 concibió el Sistema General de Seguridad Social Integral como un conjunto armónico de entidades públicas y privadas, normas y procedimientos, conformado por los regímenes generales establecidos para pensiones, **salud**, riesgos profesionales y los servicios sociales complementarios, después de incorporarle el Sistema General de Seguridad Social en Salud.<sup>4</sup>

<sup>4</sup> L. 100 de 1993, arts. 1 y 8.

Una de las características básicas del sistema general de seguridad social en salud es que el Gobierno Nacional dirigirá, orientará, **regulará**, controlará y vigilará el servicio público esencial de salud.<sup>5</sup>

En la conformación del sistema coexisten articuladamente, para su financiamiento y administración, un régimen contributivo de salud y un régimen de subsidios en salud, con vinculaciones mediante el Fondo de Solidaridad y Garantías FOSYGA.<sup>6</sup>

La concurrencia de recursos **fiscales y parafiscales** se pone de presente en los mecanismos de administración de las distintas fuentes de financiación que el legislador ha previsto, como lo es FOSYGA, creado como una cuenta sin personería jurídica adscrita al Ministerio de la Protección Social y cuyos recursos deben distribuirse y utilizarse conforme a los criterios que determine el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud.<sup>7</sup>

La necesidad de financiar el costo por el desempeño de las actividades de regulación en cabeza del Estado, representado para este caso por la Unidad Administrativa adscrita al Ministerio de la Protección Social –CRES– resulta evidente, si tenemos en cuenta que se trata de una función que constitucional y legalmente le impele como responsable que es de la prestación eficiente de los servicios públicos. A menos que la eficiencia no constituyera un factor del buen servicio.<sup>8</sup>

De ahí que desde la Ley 100 de 1993, se haya podido afirmar -con autoridad- por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, que **el sistema general de seguridad social integral** comprende las obligaciones del Estado y la sociedad, **las instituciones y los recursos destinados a garantizar la cobertura** de las prestaciones de carácter económico, de salud y servicios complementarios.<sup>9</sup>

No puede concebirse la prestación eficiente de un servicio, si éste no está debidamente regulado, organizado, dirigido y administrado.

Desligar las actividades que tienen al mismo fin integral o desvincular los recursos para el financiamiento de los entes con competencias dentro del contexto legal que impone el sistema, es tanto como desintegrar su prestación y poner en riesgo la eficiencia y la eficacia del mismo, entonces sí con un sobre costo para el Estado.

---

<sup>5</sup> L.100 de 1993, art. 156.

<sup>6</sup> L.100 de 1993, art. 201.

<sup>7</sup> L.100 de 1993, art. 218.

<sup>8</sup> Corte Constitucional, Sentencias C-731 de 2000 y C-824 de 2004.

<sup>9</sup> Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, 8 de junio de 2006.

C.- EI DESTINO ESPECÍFICO NO SIGNIFICA NO PODER ATENDER A LA DIRECCIÓN, REGULACION Y DEMAS DEBERES QUE IMPONE EL SISTEMA EN CABEZA DEL ESTADO

Con arreglo a lo expuesto en varias oportunidades por la Corte Constitucional, el derecho a la seguridad social pertenece a la categoría de los derechos prestacionales o asistenciales, para cuya eficacia se requiere de procedimientos y entidades que permitan hacerlos efectivos. Su eficacia no se permite con la sola existencia de la persona titular, pues requiere de una reglamentación que lo organice y una agencia pública o privada autorizada que le suministre los bienes y servicios que lo hacen realidad.<sup>10</sup>

D. -SUJETOS FAVORECIDOS CON LA ACTIVIDAD DE REGULACIÓN

No podría afirmarse que los sujetos favorecidos con el cumplimiento de las funciones de la Comisión de Regulación en Salud sean únicamente las prestadoras de los servicios, como afirma el demandante y, por ende, que deban ser estas las exclusivamente obligadas a contribuir al financiamiento de los gastos que demanda la regulación del servicio.

En nuestro entender, la actividad de regulación del servicio no sólo beneficia a las empresas prestadoras del mismo, sino a todo el universo del sistema definido por la Ley, y dentro de éste – el más importante – los usuarios.

De ahí que consideremos válido que su financiación recaiga sobre los recursos de la seguridad en salud, apartándonos de la conclusión traída en la demanda acerca de que si la finalidad de la Comisión de Regulación en Salud fuera velar por la eficiente prestación del servicio, por su calidad y por el control del mismo, debiera estar financiada por las empresas prestadoras y no por los usuarios, porque en nuestro criterio los destinatarios de la actividad de regulación son todos los que aprovechan y se benefician del sistema, al tiempo que no pueden confundirse las actividades de regulación con las de control y vigilancia, a cargo de otro organismo, cual es la Superintendencia Nacional de Salud.

En apoyo de lo expuesto, a continuación nos permitimos transcribir apartes de la Sentencia C-120 de 2005, con ponencia del doctor JAIME ARUJO: DOCUMENTO, en la que al referirse al deber de regulación, sostuvo:

*“A estos elementos de la función estatal de regulación, se puede sumar otro que ha conducido a que el esquema de regulación adoptado por el constituyente o el le-*

<sup>10</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-130 de 2002.

*gislador adquiera rasgos específicos. En efecto, en algunos sectores, se presenta la necesidad de proteger los derechos de las personas. Cuando ello ocurre, la función de regulación se orienta en sus aspectos estructurales, instrumentales y procedimentales al cumplimiento de esa finalidad primordial. Es lo que sucede en el sector de los servicios públicos donde la Constitución ha protegido específicamente los derechos de los usuarios (artículos 78 y 369 C.P.). Ello conduce a que en estos ámbitos la función de regulación estatal esté orientada constitucionalmente al logro de unos fines sociales también específicos como los de redistribución y solidaridad en el ámbito de los servicios públicos domiciliarios (artículo 367 C.P.) o el de acceso universal en todos los servicios (artículo 365 C.P.)”.*

**“En suma, el campo de la regulación debe restringirse al desarrollo, con arreglo a la ley, los reglamentos y las políticas gubernamentales, de las actividades de intervención y dirección técnica, en materias que, por involucrar intereses superiores, no se pueden abandonar al libre juego del mercado. De suerte que, en economías en las que aquél presenta más imperfecciones, se hace necesaria una mayor regulación; ésta se reconoce como indispensable, pero no como una modalidad de imposición al usuario ni para hacer más gravosas y difíciles sus condiciones ante quienes prestan los servicios públicos -sea el propio Estado o los particulares-, sino, al contrario, para promover las condiciones que faciliten la efectividad de sus derechos y garantías, la fijación de controles tarifarios y de calidad de los servicios, las reglas mínimas que deben observar los prestadores de los mismos y la introducción del equilibrio y la armonía en las actividades que, en competencia, adelantan las empresas, las que necesitan de una permanente función interventora del Estado”.**

### 3.2 EXAMEN DEL TERCER CARGO DE LA DEMANDA

Violación del artículo 151 superior, referido a la sujeción del legislador a las leyes orgánicas que el mismo Congreso expide.

Este es un punto sobre el cual el Instituto carece de los elementos de juicio suficientes para un pronunciamiento de fondo, por cuanto su evaluación depende de un sustento probatorio con el cual no contamos.

### 3.3 EXAMEN DEL CUARTO CARGO DE LA DEMANDA

#### 3.3.1 PODER DE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA

Si bien es cierto que el poder de configuración legislativa no es total, porque éste siempre está limitado por los principios superiores que debe respetar en cada caso, también es cierto que la facultad del legislador para regular el sistema de seguridad

social en materia de salud emana de la misma Constitución, en cuyos artículos 48, 49 y 365, le confieren una amplia potestad para hacerlo.

*“Dentro de ese marco de acción bien puede el Legislador establecer distintos modelos u opciones para la oportuna, efectiva y eficaz prestación de los servicios de salud, pues como tantas veces se ha reiterado, “las cláusulas de la Constitución que establecen el deber del Estado de proporcionar a los ciudadanos un servicio eficiente de salud, son normas abiertas que permiten distintos desarrollos por parte del legislador, en razón al pluralismo político y al libre juego democrático que caracteriza el Estado constitucional de derecho. El Estado puede optar por distintos sistemas o modelos de seguridad social en salud, lo que corresponde a la órbita propia de la valoración política del legislador, y mientras se respete el núcleo esencial de las libertades públicas y de los derechos fundamentales”.*<sup>11</sup>

### 3.3.2 LA EFICIENCIA, SOLIDARIDAD Y DEL ESTADO SOCIAL DE DERECHO

En el desarrollo de todas las responsabilidades que le corresponde al Estado para cumplir con su propia organización como Estado Social de Derecho, resulta imperativo que todos y cada uno de los servicios comprometidos para que el servicio de la seguridad social en salud funcione tienen que ser definidos técnica, permanente y oportunamente por entidades especializadas que no pueden referirse siempre al legislativo.

La CRES es reguladora de las variables fundamentales del sistema, entre ellas los planes obligatorios de salud, POS, el listado de los medicamentos esenciales y genéricos de los Planes de Beneficios, el valor de los subsidios de salud, el régimen que deben aplicar las EPS en determinadas áreas, todo ello en función de las necesidades de la población y de la eficiencia y eficacia del servicio.

Contrario a lo expuesto por el demandante respecto de la violación de los principios de eficiencia y solidaridad que impone el artículo 48 de la CP, en concordancia con el 209, la participación del Estado en el sistema para atender deberes tales como los que comporta la regulación del servicio dentro del Régimen de Seguridad Social, permite concluir su cumplimiento.

En términos de la Corte Constitucional, el derecho a la seguridad social pertenece a la categoría de los derechos prestacionales o asistenciales, para cuya eficacia se requiere de procedimientos y entidades que permitan hacerlos efectivos. Requiere de una reglamentación que lo organice y una agencia pública o privada autorizada que le suministre los bienes y servicios que lo hacen realidad.<sup>12</sup>

<sup>11</sup> Ibíd., pág. 8.

<sup>12</sup> Ibíd., pág. 8.

#### IV. CONCLUSIONES

Sobre la base de lo expuesto en este escrito, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario considera que el artículo 8 de la Ley 1122 de 2007, en concordancia con el 3 ibídem, se ajusta a los mandatos constitucionales en los aspectos que fueron analizados.

De los Honorables Magistrados

Respetuosamente,

**(Fdo.) JUAN PABLO GODOY FAJARDO, Presidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-955 del 14 de noviembre de 2007 (Boletín 1859, página 206)** por la cual la Corte Constitucional resolvió:

Declarar **EXEQUIBLE** la expresión “Créase la Comisión de Regulación en Salud (CRES)”, contenida en el artículo 3º de la Ley 1122 de 2007, declarar **EXEQUIBLE** el numeral 7) del artículo 7º de la Ley 1122 de 2007 y declarar **EXEQUIBLE**, por los cargos estudiados, la expresión “La Comisión de Regulación en Salud se financiará con recursos del Fosyga incluyendo la remuneración de los Comisionados, la Secretaría Técnica y los costos de los estudios técnicos necesarios”, contenida en el artículo 8º de la Ley 1122 de 2007.

---

**SALVAMENTO DE VOTO DE LOS DOCTORES  
MARÍA DEL PILAR ABELLA MANCERA,  
CATALINA HOYOS JIMÉNEZ, ALBERTO MÚNERA CABAS,  
BERNARDO CARREÑO VARELA, CARLOS A. RAMÍREZ GUERRERO,  
VICENTE AMAYA MANTILLA Y LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÓBERG  
AL CONCEPTO DEL ICDT DENTRO  
DEL EXPEDIENTE D-6842 y 6843 (acumulados)**

Con el debido respeto y consideración, quienes suscribimos el presente documento nos apartamos de la decisión mayoritaria adoptada por el Consejo Directivo del Instituto Colombiano de Derecho Tributario en la sesión llevada a cabo el día 10 de julio de 2007, en relación con el tema de la referencia. En particular, la opinión aquí expresada se referirá especialmente al artículo 8º demandado, por cuanto es éste el que de manera directa toca aspectos de carácter impositivo y parafiscal; así, bajo nuestro punto de vista, tal norma es contraria a la Constitución Política por las siguientes breves razones:



- 1.- La Ley 1122 de enero 09 de 2007, en su artículo 3º, crea la que allí mismo se denomina “*Comisión de Regulación en Salud (CRES)*”, como una *unidad administrativa especial*, cuya naturaleza es pública, con funciones técnicas y de regulación, adscrita al Ministerio de la Protección Social. Esta entidad se crea para reemplazar al *Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud (CNSSS)*, cuyo nacimiento data de la Ley 100 de 1993.
- 2.- La Ley 1122 de 2007, en su artículo 8º, determina que la nueva Comisión de Regulación “*se financiará con recursos del Fosyga*”, aspecto central de este salvamento. En este punto, también se observa una importante modificación respecto del régimen anterior, ya que la CNSSS financiaba sus gastos con recursos del presupuesto nacional, como parte del Ministerio de la Protección Social.
- 3.- Según la Ley 100 de 1993 (arts. 221 a 223), el Fosyga recibe algunos aportes del presupuesto nacional, pero los mismos quedan comprometidos para las *subcuentas* de solidaridad, promoción de salud y accidentes, y son el aporte de la Nación para cubrir gastos de atención de la población no aportante, enfermedades catastróficas, accidentes de tránsito, programas de educación y prevención de enfermedades.

La cuenta restante, denominada *subcuenta de compensación*, se nutre exclusivamente de los aportes a la seguridad social que trasladan las EPS (arts. 178 y 205 de la Ley 100 de 1993). Vale decir, respecto de esta última cuenta, se trata, finalmente, de los mismos aportes parafiscales que hacen los trabajadores y los empleadores.

- 4.- Bajo este entendimiento, entonces, resulta claro que la CRES termina siendo financiada con recursos de las instituciones de la seguridad social, razón por la cual el tema central a dilucidar está en determinar si la asignación de tales recursos quedó bien concebida, a la luz de la Constitución, para financiar el funcionamiento de tal entidad, particularmente, frente a la violación del artículo 48 propuesta en la demanda. Desde esta perspectiva, nuestro entendimiento se orienta en señalar que el inciso 5º del artículo 48 constitucional debe ser interpretado bajo criterios estrechos, de manera tal que la norma tenga un contenido material y un ámbito de aplicación para aplicar los recursos allí aludidos de manera directa y exclusiva, para la seguridad social, cuyos beneficiarios lo sean únicamente quienes aporten; esto, por cuanto se trata, como lo ha sostenido reiteradamente la H. Corte, de aportes *parafiscales*.
- 5.- De esta suerte, tomar recursos del Fosyga para financiar la Unidad Administrativa Especial Comisión de Regulación en Salud que se crea, implica una apropiación de recursos aportados por los trabajadores y empleadores, que, por ser

- parafiscales, son de carácter **excepcional** (art. 150 num. 12 Const. Pol.) y no están llamados a cubrir gastos de funcionamiento del aparato estatal.
- 6.- La U.A.E. – CRES, como ya se indicó, pertenece a la Rama Ejecutiva del poder público y cumple una función asignada por la Constitución en forma exclusiva al Estado como es la dirección, control y vigilancia de la seguridad social en salud (inciso primero del art. 48 Const. Pol.).
  - 7.- No existe ningún límite ni injerencia de los trabajadores aportantes, en la determinación de la planta de personal, niveles de remuneración y presupuesto de gastos, pues por ser una entidad estatal los fija el Gobierno Nacional. Así, se pierde la finalidad de la Ley 100 de 1993 que fue aislar los recursos del sistema de seguridad social para asegurar la efectiva prestación del servicio y evitar que los gastos administrativos disminuyan los recursos necesarios para la prestación misma del servicio.
  - 8.- Los gastos de funcionamiento de las entidades públicas se rigen por el principio de universalidad presupuestal y se deben sufragar con recursos del presupuesto nacional (arts. 345 y 347 Const. Pol.). Diferente el caso de las superintendencias, que reciben contribuciones de las entidades vigiladas. El caso objeto de las demandas, en cambio, no corresponde realmente a recursos de las EPS, sino de los mismos trabajadores, que las EPS recaudan por delegación del FOSYGA.
  - 9.- Los recursos *de las instituciones de seguridad social* son los destinados a las entidades públicas o privadas prestadoras de la seguridad social, mas no a las entidades públicas que cumplan funciones de dirección, control y coordinación, como los Ministerios y sus dependencias administrativas, aún cuando se las dote, como hace la Ley 1122 de 2007, de personería jurídica.
  - 10.- Obsérvese, que el inciso 1º del artículo 48 de la Constitución reitera una responsabilidad del Estado, que aparece en muchas otras normas. En efecto, el Estado, como responsable que es por determinación constitucional, cumple la función de *dirigir, coordinar y controlar* los servicios públicos esenciales, uno de los cuales, principalísimo, es el de la *'seguridad social'*. Así como también, el Estado presta los servicios y funciones relacionadas con la administración de justicia o la formulación misma del derecho, todas de carácter general, que el legislador concreta. Leyes que el Presidente de la República, por su lado, debe cumplir y hacer cumplir, como lo enseña el artículo 189, numeral 10º, de la C.N.

- 11.- En esta dirección conceptual, el poder de policía que se ejerce por el Presidente de la República, se materializa, entre otras formas, bajo la *“inspección y vigilancia de la prestación de los servicios públicos”*, como lo ordena el numeral 22 del artículo 189 ibídem.
- 12.- Por su conexión con el derecho fundamental a la vida, examinada en numerosas sentencias de la Corte Constitucional, el constituyente tuteló el derecho a la salud con la norma especial del Artículo 48, que, repetimos, prohíbe a la ley autorizar que los recursos de las instituciones de la seguridad social, las de salud entre ellas, se destinen o utilicen en otros fines.
- 13.- Respecto de los recursos “fiscales” y los de “solidaridad” del artículo 211 de la Ley 100 de 1993, que nutren el Fondo de Solidaridad y Garantías en Salud, cabe entender que los tutela la prohibición del artículo 48 citado y, por tanto, que no pueden invertirse o gastarse sino en beneficio directo de las personas cuya salud el constituyente se propuso proteger, gasto inclusive en el funcionamiento de las instituciones prestadoras de los servicios, según interpretó la Corte Constitucional.
- 14.- Desde este ángulo, no es factible ante la prohibición constitucional, interpretar extensivamente que, además de dichas inversiones y gastos, puede el legislador autorizar que con los recursos protegidos se financie la entidad que cree para regular los aspectos técnicos del servicio, como lo es el caso de la CRES. Como con sus funciones de regulación la entidad está complementando las del respectivo Ministerio, la conclusión es que tiene que financiarse como éste, con los recursos del presupuesto nacional, siendo entonces de competencia del Congreso apropiarse los mismos para que la entidad funcione.
- 15.- Finalmente, es importante destacar que los artículos 3º y 8º demandados no determinan ni fijan de manera alguna, los límites ni los linderos para el uso de estos recursos, por lo cual, bajo este punto de vista, también peca la ley por incierta, dejando al arbitrio del mismo órgano que se crea, la extensión y cuantificación de sus propias necesidades financieras. Por esta vía, teóricamente, deja abierta la posibilidad de que los gastos se tornen excesivos.

De la H. Corte Constitucional,

(Fdo.) María del Pilar Abella Mancera, Catalina Hoyos Jiménez, Alberto Múnera Cabas, Bernardo Carreño Varela, Carlos A. Ramírez Guerrero, Vicente Amaya Mantilla y Luis Miguel Gómez Sjöberg.

**TEMA: Retención en la Fuente – Impuesto sobre la Renta – Recursos de la Seguridad Social – Destinación Específica – Instituciones Prestadoras de Salud – Naturaleza Jurídica – Tarifa Aplicable.**

**Ponente del Concepto: Dr. BERNARDO CARREÑO VARELA**

Expediente D-6854 y D-6855. Magistrada Ponente: Dra. Clara Inés Vargas Hernández. Actores: Francisco José García Lara y Elver Daney Hernández López. Concepto ICDT del 13 de agosto de 2007.

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. 1156 del pasado 26 de julio y recibida en las oficinas del ICDT el 27 de julio de 2007, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 9 de agosto del presente año.

En la elaboración del presente concepto actuó como ponente el Doctor **Bernardo Carreño Varela**, 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 Juan Pablo Godoy Fajardo, Álvaro Leyva Zambrano, Juan Rafael Bravo Arteaga, Paul Cahn-Speyer Wells, Juan Camilo Restrepo Salazar, Juan de Dios Bravo González, Fernando Reyes Ortiz, Luis Enrique Betancourt Builes y Benjamín Cubides Pinto.

La elaboración del concepto por parte del citado ponente, es una opinión eminentemente académica y no versa sobre cuestiones particulares ni litigios concretos.

Por su parte, los doctores Juan Rafael Bravo Arteaga, Álvaro Leyva Zambrano, Juan de Dios Bravo González y Paul Cahn-Speyer Wells manifestaron su desacuerdo y salvaron su voto, el cual se anexa.

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:

**NORMA ACUSADA**

La demanda se refiere al art. 75 de la Ley 1111 de 2006 que dice:

*“Artículo 75. Adiciónase un inciso al artículo 392 del Estatuto Tributario, el cual queda así:*

*“Los servicios integrales de salud que involucran servicios calificados y no calificados, prestados a un usuario por instituciones prestadoras de salud IPS, que comprenden hospitalización, radiología, medicamentos, exámenes y análisis de laboratorios clínicos, estarán sometidos a la tarifa del dos por ciento (2%)”.*

## **FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA**

Considera el Actor que se viola el art. 48 Constitucional porque:

*“1.1 El artículo demandado ordena practicar retenciones en la fuente a dineros del Plan Obligatorio de Salud, destinando recursos de las instituciones de la seguridad social a fines diferentes a ella”.*

Y el 49 porque:

*“2.1 Practicar retención en la fuente del impuesto de renta a los dineros de la seguridad social, reduce en la misma proporción los recursos disponibles para la prestación del servicio de salud”.*

Y porque,

*“Los dineros de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud garantizan los derechos fundamentales a la vida y la integridad personal, primordialmente, y, en relación con ellos, la salud y la seguridad social de los afiliados al sistema general de seguridad social en salud”.(...)*

*“Se violan los artículos 48 y 49 de la Constitución Política porque se aplica un impuesto a título de retención sobre recursos que tienen protección constitucional”.(...)*

*“La devolución posterior de las retenciones implica un perjuicio para el sector salud y reduce los recursos disponibles para la prestación de servicios de salud”.*

En síntesis la demanda estima que se viola el artículo 48 de la Constitución que prohíbe *“destinar los dineros de la seguridad social para fines distintos a ella”*; y el 49 porque al hacerse las retenciones que ordena el texto se detraen del sistema de salud en desmedro de su adecuada prestación y de la salud de los colombianos.

## CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO

El primer interrogante que surge de los planteamientos de la demanda es: al hacer la retención en la fuente ¿se está dando a los dineros de la seguridad social un fin diferente a ella misma?.

Al examinar el funcionamiento del sistema se encuentra que las Industrias Prestadoras de Servicios (IPS) prestan el servicio de salud a unas personas naturales, gente de carne y hueso, con nombres y apellidos, llamadas usuarios. Y que esos servicios les son pagados por los mismos usuarios, por quienes los emplean o por quienes los aseguran, o por las EPS, o por la Nación, los Departamentos, los Municipios o los Distritos, o las entidades que ellas crean.

Esa remuneración, una vez prestado el servicio, tiene una entidad jurídica diferente, pasan del sector de la seguridad social al ámbito de la propiedad privada, como ocurre con los salarios de los empleados de las IPS, con los honorarios de los médicos (y demás profesionales de la salud) cuyos servicios utilizan, con los pagos que se hacen a quienes proveen de bienes a las entidades del sector (incluidas las IPS): si bien los pagos que reciben provienen de los dineros del sector una vez recibidos por los beneficiarios dejan de hacer parte de él.

Apurando la idea, podría decirse, como un símil, que el contrato de compraventa se cumple por el comprador pagando el precio; y que a él no le incumbe el destino que le de el vendedor.

Ahora bien: ¿qué es una retención en la fuente?. Como se sabe, son partes del precio que quien paga por un bien o un servicio retiene en nombre del Estado, para pagar los impuestos de quien los recibe; dice el art. 367 del E. T. que *“tienen por objeto conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio en que se causa”*.

En este caso la retención se practica para el pago del impuesto de renta y sus complementarios, que, como se sabe, grava la renta, las ganancias ocasionales (E. T., 5) de los sujetos pasivos, de quien recibe el precio que en este caso son sociedades.

Y si la retención grava las ganancias, cabe preguntar: ¿los dineros de la seguridad social pueden destinarse a pagar las utilidades que hagan las empresas vinculadas al sector?. Además de la obvia respuesta de perogrullo, caben las siguientes anotaciones basadas en la Constitución, que es un sistema integrado, cuyos artículos – lo mismo que los de cualquier otro sistema normativo, como el acusado en este

proceso— no pueden interpretarse aisladamente, porque, como lo decían los romanos, *“incivile est, nisi tota lege perspecta, una aliqua particula ejus proposita, iudicare vel respondere”*.

Si se examinan los artículos cuya violación se predica de la norma acusada, se encuentra con que el 49 se advierte, sin mayor esfuerzo, su conexión inmediata y directa con el art. 365 constitucional, que prevé que los servicios públicos, dentro de los cuales está el de salud pueden prestarse por los particulares, cuya actividad (lo mismo que la del Estado cuando lo hace) debe desarrollarse en el sistema de la libre competencia (C: 333), que presupone el ánimo de lucro.

Así lo entendió el legislador cuando, desde la Ley 100 de 1993, estableció expresamente (art. 185) que las EPS (hoy IPS) deberían respetar y hacer respetar la libre competencia.

En consecuencia, no sólo es lícito que las empresas vinculadas a la seguridad social y, dentro de ella al sector de la salud hagan utilidades, sino que la Constitución lo estima necesario como un medio para que la prestación de sus servicios sea eficiente y se cumpla el propósito de que todos los habitantes de Colombia tengan acceso al servicio de salud en condiciones razonables.

Vayamos ahora a la norma acusada; para empezar es preciso advertir que añade un inciso al artículo 392 del Estatuto Tributario, cuyo encabezamiento dice así:

*“Están sujetos a retención en la fuente los pagos o abonos en cuenta que hagan las personas jurídicas y sociedades de hecho por concepto de honorarios, comisiones, servicios y arrendamientos”*.

Pese a la confusa redacción tanto del inciso transcrito como del artículo demandado, se entiende que ordenan retener el dos por ciento (2%) de los pagos o abonos que hagan las personas jurídicas o las sociedades de hecho a las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS) por los servicios que presten a un usuario.

Como consecuencia de todo lo anterior, resulta que cuando una persona jurídica, o una sociedad de hecho hace un pago a una IPS debe retener el dos por ciento (2%), que se toma de un dinero que ya no pertenece a la seguridad social, y que es el anticipo del posible gravamen que, a título de impuesto sobre la renta y complementarios deberá pagar la IPS sobre sus utilidades.

Es preciso resaltar que la retención en la fuente por servicios integrales de salud, calificados y no calificados, fue rebajada por el artículo demandado del once por ciento (11%) o del seis por ciento (6%), que era el monto de la retención antes de la

promulgación de la Ley 1111 de 2006, al dos por ciento (2%), lo que es una modulación de la retención y que significa, en la práctica, que se parte del cálculo de que las IPS tienen una utilidad equivalente, aproximadamente al cinco y cuarto por ciento (5.25%) del valor que los servicios que prestan (si la utilidad es de 5.25, y la tarifa es del treinta y ocho por ciento (38%) el impuesto es del 2%), lo cual no parece excesivo.

La teoría según la cual los pagos que reciben las IPS por el Plan Obligatorio de Salud (POS) no pueden gravarse porque pertenecen en su totalidad a la seguridad social, desconoce que cuando cualquier entidad del sector salud hace un pago por un servicio, quien lo recibe –sea cual fuere el sector de la economía del país por la cual se ubique– deja de pertenecer al sector de la seguridad social para convertirse en propiedad de quien lo recibe. Y en otras palabras: no se está haciendo la retención a quien hace el pago, sino a quien lo recibe.

Y tal aseveración no puede encontrar asidero en la jurisprudencia de la H. Corte, porque ella se refiere a casos distintos, es decir no constituye precedente; especialmente la sentencia C-1040/03, que se refiere al Impuesto de Industria y Comercio que cobran los municipios sobre el ingreso bruto de las EPS., que por lo tanto grava no sólo las utilidades sino los costos y gastos del servicio de salud.

La tesis de que no se pueden hacer retenciones sobre los pagos que reciben las IPS porque disminuyen los dineros del sector salud llevaría a la conclusión de que tampoco pueden hacer ganancias; y, limitando casi en el argumento del absurdo, que los empleados y profesionales tampoco podrían recibir salarios u honorarios.

Veamos: el actor afirma que el texto demandado viola los artículos 48 y 49 de la Carta, que disponen que los recursos destinados a la salud sólo pueden gastarse en la prestación de ese servicio.

Se reitera que la retención se calcula para pagar el tributo que grava las ganancias de las IPS, no sus ingresos y que aún cuando del sector parafiscal de la salud, son el pago del esfuerzo y la industria de la respectiva empresa, y que, por lo tanto, ya salieron del sector parafiscal, para formar parte de los ingresos y rentas de la entidad.

Y, se repite, salieron de una manera no sólo legítima, frente a los mandatos de la Constitución y de la ley; sino que está deseada por ambas.

El actor trae un argumento adicional, para el caso de que las IPS, al finalizar el ejercicio tengan derecho a pedir devoluciones de las retenciones que se le han practicado, sin especificar la razón por la cual nace ese derecho.



Ese razonamiento peca por dos aspectos. El impuesto sobre la renta grava la renta líquida (que a grandes rasgos es la misma utilidad contable) del contribuyente, y si hay desmedro en el patrimonio por retenciones exageradas, ese daño recae sobre la utilidad de la IPS, no sobre el servicio de salud.

Por otra parte: según se dijo, por orden de la Constitución y de la ley los servicios de salud se han de prestar de manera eficaz y eficiente, lo que implica que las IPS deben obtener remuneración adecuada por su trabajo; y si esa remuneración se llama utilidad, y está sujeta a un gravamen, presumir que éste es exagerado, no pasa de ser, como dijo la H. Corte en el auto mediante el cual rechazó la demanda que se había acumulado la que se analiza, cuando dijo:

*“De otra parte, las razones son específicas si definen con claridad la manera como la disposición acusada desconoce o vulnera la Carta Política a través ‘de la formulación de por lo menos un cargo constitucional concreto contra la norma demandada’. El juicio de constitucionalidad se fundamenta en la necesidad de establecer si realmente existe una oposición objetiva y verificable entre el contenido de la ley y el texto de la Constitución Política, resultando inadmisibles que se deba resolver sobre su inexequibilidad a partir de argumentos ‘vagos, indeterminados, indirectos, abstractos y globales’ que no se relacionan concreta y directamente con las disposiciones que se acusan. Sin duda, esta omisión de concretar la acusación impide que se desarrolle la discusión propia del juicio de constitucionalidad”.*

Si, por cualquier circunstancia diferente de las aquí analizadas una determinada IPS no es sujeto pasivo del impuesto sobre la renta y sus complementarios, no se le harán retenciones en virtud de lo dispuesto en la regulación general.

Una última observación que tiene origen en la unidad de la Constitución: llevar la autonomía de la parafiscalidad y especialmente la del sector de la salud al extremo de formar con ellas “*repúblicas independientes*” atenta contra la unidad que establece el artículo 10 de la Carta, que la precisa, en materia fiscal en los arts. 333, 334, 338 y 359, entre otros.

En síntesis, el INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO estima que el artículo 75 de la Ley 1111 de 2006 se ajusta a la Constitución por cuanto el impuesto sobre la renta y sus complementarios grava las utilidades de las IPS, que si bien fueron pagadas por sistema general de salud ya no forman parte de él.

De los Honorables Magistrados

Respetuosamente,

**(Fdo.) JUAN PABLO GODOY FAJARDO, Presidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-064 del 30 de enero de 2008 (Boletín 1870, página 670)** por la cual la Corte Constitucional resolvió:

Declarar **EXEQUIBLE** el artículo 75 de la Ley 1111 de 2006, únicamente en relación con los cargos examinados en esta providencia.

---

**SALVAMENTO DE VOTO DE LOS DOCTORES JUAN RAFAEL BRAVO  
ARTEAGA, ÁLVARO LEYVA ZAMBRANO, PAUL CAHN-SPEYER WELLS Y  
JUAN DE DIOS BRAVO GONZÁLEZ**

Nos permitimos respetuosamente expresar nuestro desacuerdo con la decisión adoptada por el Consejo Directivo del Instituto Colombiano de Derecho Tributario en su sesión del 9 de los corrientes, en la cual se dio concepto desfavorable sobre la demanda de inconstitucionalidad en referencia.

**I.- NORMA ACUSADA Y NORMA VIOLADA**

1º.- El artículo acusado en la demanda es el siguiente:

“ARTÍCULO 75.- Adicionase un inciso al artículo 392 del estatuto tributario, el cual queda así:

“Los servicios integrales de salud que involucran servicios calificados y no calificados, prestados a un usuario por instituciones prestadores de salud IPS, que comprenden hospitalización, radiología, medicamentos, exámenes y análisis de laboratorios clínicos, estarán sometidos a la tarifa del dos por ciento (2%).”

2º.- La norma constitucional que se considera violada es el inciso 5º del artículo 48, de la Carta, que dice:

“No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella”.

**II.- CONSIDERACIONES**

Las razones por las cuales nos apartamos de la decisión mayoritaria del Consejo Directivo del Instituto son las siguientes:

1º.- Los recursos del sistema de seguridad social en salud provienen básicamente de los aportes que hacen los empleadores y los trabajadores, así como algunos trabajadores independientes.

2º.- Los recursos recaudados constituyen una contribución parafiscal, que se debe destinar totalmente a la seguridad social en salud, sin que se pueda desviar suma alguna a fines diferentes.

3º.- La Corte Constitucional ha sido enfática en la materia. En sentencia C-1040/03 dijo:

“Dado su carácter parafiscal, los recursos de la seguridad social en salud tienen destinación específica, esto es, no pueden ser empleados para fines diferentes a la seguridad social. Así lo establece expresamente el artículo 48 de la Carta Política al disponer que “No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad social para fines diferentes a ella”. Sobre el alcance de esta cláusula constitucional la jurisprudencia constitucional ha dicho:

“Se trata de una norma fundamental de indudable carácter imperativo y absoluto respecto del cual no se contemplan excepciones, ni se permite supeditar su cumplimiento -de aplicación inmediata- a previsiones o restricciones de jerarquía legal”.

“Por tanto, la calidad superior y prevalente del mandato constitucional desplaza toda norma inferior que pueda desvirtuar sus alcances, y, si alguien llegase a invocar con tal objeto las disposiciones de la ley en materia de liquidación forzosa de las instituciones financieras, deben ser ellas inaplicadas, para, en su lugar, hacer que valga el enunciado precepto de la Constitución, según lo dispone el 5º Ibídem, en virtud de la inocultable incompatibilidad existente” (Sent. T-481/00 M.P. José Gregorio Hernández).

“Como la norma superior que se comenta no establece excepciones, la prohibición de destinar y utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella comprende tanto los recursos destinados a la organización y administración del sistema de seguridad social como los orientados a la prestación del servicio, lo cual es razonable pues unos y otros integran un todo indivisible, tal como se desprende del principio superior de eficiencia ya comentado”.

4º.- Se ha intentado por el legislador distinguir entre la parte de los recursos destinados a la prestación de los servicios de salud y el resto de los recursos, por medio del artículo 111 de la Ley 788 de 2002, al establecer que el 80% de los recursos del régimen contributivo y el 85% de los del régimen subsidiado no podían ser gravados

con el impuesto de industria y comercio, a tiempo que el 20% y el 15% restantes sí podrían serlo. En términos contables se podría decir que, según la ley citada, la parte destinada a cubrir el costo de los servicios de salud no podía ser gravada con el ICA, a tiempo que la parte destinada a cubrir gastos generales y arrojar una ganancia sí podía ser sometida a tal impuesto. En sentencia C-1040/03 la Corte Constitucional declaró parcialmente inconstitucional la disposición citada, de manera que todos los recursos de la seguridad social en salud quedaron excluidos del ICA.

5°.- En sentencia C-1040/03 la Corte Constitucional dijo que, por mandato constitucional, todos los recursos destinados a la seguridad social en salud no pueden ser gravadas,, incluso en la parte en que pueden implicar ganancia para las EPS y las IPS. Al respecto dijo:

“Ahora bien, como la UPC tiene carácter parafiscal, la consecuencia lógica es que todos los recursos que la integran, tanto administrativos como los destinados a la prestación de servicio, no pueden ser objeto de ningún gravamen, pues de serlo se estaría contrariando la prohibición contenida en el artículo 48 Superior de destinar y utilizar los recursos de la seguridad social para fines distintos a ella, ya que los impuestos entran a las arcas públicas para financiar necesidades de carácter general.

“No es entonces cierta la afirmación del Ministerio Público quien considera que los gastos administrativos una vez ingresan a la EPS pierden su carácter parafiscal, pudiendo en consecuencia ser objeto del impuesto de industria y comercio, ya que por mandato superior todos los recursos que componen la UPC están comprometidos en la prestación eficiente del servicio de seguridad social a cargo de las EPS y conservan intacto su carácter parafiscal en función de ese objetivo fundamental.

“Pero como en desarrollo de su actividad las EPS tienen derecho a obtener un margen de ganancia, surge la inquietud de establecer sobre qué clase de recursos podría el legislador ejercer su potestad impositiva. Frente a este interrogante, la jurisprudencia ha señalado que sólo pueden ser objeto de gravamen los recursos que las EPS y las IPS captan por concepto de primas de sobreaseguramiento o planes complementarios por fuera de lo previsto en el POS y todos los demás que excedan los recursos exclusivos para la prestación del POS” (Hemos subrayado).

6°.- La falta de disposiciones legales que excluyan del impuesto de renta los ingresos recibidos por las EPS, ARS e IPS, del sistema general de salud, no son

obstáculo para considerar que tales recursos deben ser gravados con el impuesto de renta conforme lo dice la Corte Constitucional:

“Debido a la destinación especial que tienen los recursos de la seguridad social en salud, los mismos no pueden ser objeto de impuestos, pues el establecimiento de esta clase de gravámenes altera la destinación específica de dichos recursos desviándolos hacia objetivos distintos de la prestación del servicio de salud. En este sentido carece de fundamento la afirmación hecha por quien interviene a nombre del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, quien considera viable la imposición de tributos a los recursos de la seguridad social en salud”. (Sent. C-1040/03). (Hemos subrayado).

7º.- Las anteriores consideraciones llevan a la conclusión de que los ingresos percibidos por las instituciones del sistema general de salud, incluidas las IPS, no pueden ser sometidas a retención en la fuente ni al impuesto sobre la renta. Las consideraciones hechas por la Corte Constitucional respecto de las EPS y de las ARS son aplicables también a las IPS. En la sentencia C.1040/03 del 5 de noviembre dijo:

“Sin embargo, la actividad comercial o de servicios de la EPS no puede dar lugar al hecho generador del impuesto de industria y comercio cuando quiera que las mismas comprometen recursos de la Unidad de Pago por Capitación, pues según se explicó, en razón de su carácter parafiscal no constituyen ingresos propios de las EPS, quedando, en consecuencia, excluidos de todo gravamen. Por tanto, solamente habría lugar a aplicar el aludido impuesto sobre la actividad comercial y de servicios de las EPS que compromete recursos que excedan los destinados exclusivamente para prestación del POS, pues son ingresos propios de las EPS sobre los cuales puede recaer el citado gravamen impositivo, sin que se esté vulnerando el artículo 48 Superior.

“17.- Las anteriores consideraciones deben hacerse extensivas a las Instituciones Prestadoras de Salud –IPS-, pues en su condición de integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, están encargadas de la prestación de los servicios de salud a los afiliados con base en los recursos del POS que reciben de las EPS. En consecuencia, dichas entidades tampoco están obligadas a cancelar el impuesto de industria y comercio sobre las actividades comerciales y de servicios que comprometan recursos del POS, por tratarse de rentas parafiscales, y solamente lo harán sobre los recursos que no están destinados al POS”. (Hemos subrayado).

8°.- De otra parte, en este caso existe el fenómeno denominado “cosa juzgada implícita”, a que se refiere la sentencia C-037 de fecha 05 de febrero de 1996, M.P. Dr. Vladimiro Naranjo Mesa, en la que dijo lo siguiente:

“En efecto, sólo será de obligatorio cumplimiento, esto es, únicamente hace tránsito a cosa juzgada constitucional, la parte resolutive de las sentencias de la Corte Constitucional. En cuanto a la parte motiva, como lo establece la norma, esta constituye criterio auxiliar para la actividad judicial y para la aplicación de las normas de derecho en general: sólo tendrían fuerza vinculante los conceptos consignados en esta parte que guarden una relación estrecha, directa e inescindible con la parte resolutive; en otras palabras, aquella parte de la argumentación que se considere absolutamente básica, necesaria e indispensable para servir de soporte directo a la parte resolutive de las sentencias y que incida directamente en ella”. (Hemos subrayado).

9°.- En el caso de la sentencia de la H. Corte Constitucional No. C-1040/03, que declaró inconstitucional parte del artículo 111 de la Ley 788 de 2002, en forma tal que quedaron excluidos del impuesto de industria y comercio todos los recursos de la seguridad social en salud, los siguientes considerandos de la parte motiva tienen una directa e inescindible relación con la parte resolutive.

- a) Los recursos de la seguridad social en salud son tributos parafiscales, que tienen como destinación específica la conservación y recuperación de la salud.
- b) Los recursos de que se trata no pueden ser gravados conforme al inciso 5° del artículo 48 de la constitución, pues ello implicaría destinarlos a fines diferentes de la seguridad social.
- c) La norma constitucional citada es de aplicación inmediata y no puede ser supeditada “a previsiones o restricciones de jerarquía legal”.
- d) La norma constitucional en referencia beneficia a las entidad del sistema de seguridad social en salud (EPSs, ARSs, e IPSs), en lo referente a los ingresos que obtienen provenientes de dicho sistema.

10°.- La Corte Constitucional se ha pronunciado en el mismo sentido en numerosas sentencias, entre las cuales se pueden citar las siguientes: C-731/00, C-821/01 y C-828/01.

11°.- En el mismo sentido se pronunció el Instituto, a propósito del impuesto de industria y comercio, en concepto para la Corte Constitucional del 5 de junio de 2003.

### III.- CONCLUSIÓN

Por las razones expuestas, consideramos que el concepto del Instituto a la H. Corte Constitucional en el caso en referencia debió ser en el sentido de que la norma demanda es inconstitucional, en cuanto se aplique a los ingresos recibidos por las IPS provenientes del sistema de seguridad social de salud y más concretamente a los ingresos obtenidos por concepto del Plan Obligatorio de Salud (POS).

Atentamente,

(Fdo.) JUAN RAFAEL BRAVO ARTEAGA, ÁLVARO LEYVA ZAMBRANO, PAUL CAHN-SPEYER WELLS Y JUAN DE DIOS BRAVO GONZÁLEZ.

---

**TEMA: Impuesto sobre el Valor Final del Remate – Principios Constitucionales Tributarios – Violación al Principio de Igualdad – Test de Constitucionalidad – Inconstitucionalidad Sobreviviente – Renta de Destinación Específica – Principio de Generalidad.**

**Ponente del Concepto: Dr. GABRIEL IBARRA PARDO**

Expediente D-6958. Magistrado Ponente: Dr. Jaime Córdoba Triviño. Actor: Juan Rafael Bravo Arteaga. Concepto ICDT del 26 de octubre de 2007.

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. 1751 del pasado 11 de octubre, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 23 de octubre del presente año.

En la elaboración del presente actúo como ponente el Doctor **GABRIEL IBARRA PARDO**; 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 Juan Pablo Godoy Fajardo, Álvaro Leyva Zambrano, Jaime Abella Zárate, Juan I. Alfonso Bernal, Carlos Alfredo Ramírez Guerrero, Mauricio A. Plazas Vega, Catalina Hoyos Jiménez, Enrique Manosalva Afanador, Benjamín Cubides Pinto y Ruth Yamile Salcedo Younes.

La elaboración del concepto por parte del citado ponente, es una opinión eminentemente académica y no versa sobre cuestiones particulares ni litigios concretos.

Por el contrario, se declararon impedidos para deliberar y votar en este caso los doctores Juan Rafael Bravo Arteaga y Juan de Dios Bravo González, quienes se excusaron de asistir a la reunión.

Por su parte el doctor Carlos Alfredo Ramírez Guerrero manifestó su desacuerdo y salvo su voto, el cual se anexa.

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 la norma impugnada, lo que hace en los siguientes términos:

### 1. NORMA ACUSADA

La norma acusada es el artículo 7 de la Ley 11 de 1987, publicada en el Diario Oficial No. 37765 del 27 de enero de 1987, y cuyo texto dice:

*“Ley 11 de 1987, Artículo 7.- Los adquirentes en remates de bienes muebles e inmuebles que se realicen por el Martillo del Banco Popular, el Fondo Rotatorio de Aduanas, los Juzgados Civiles, los Juzgados Laborales y demás entidades de los órdenes nacional, departamental y municipal, pagarán un impuesto del 3% sobre el valor final del remate, con destino al Fondo Rotatorio del Ministerio de Justicia. Sin el lleno de este requisito no se dará aprobación a la diligencia respectiva.*

*Parágrafo: El valor del impuesto de que trata el presente artículo será captado por la entidad rematadora y entregado mensualmente al Fondo Rotatorio del Ministerio de Justicia.”*

### 2. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

A juicio del demandante, el artículo 7 de la Ley 11 de 1987 transgrede los artículos 13 y 363 de la Constitución Política, en tanto va contra el principio de equidad en los tributos al gravar las operaciones de martillo realizadas por un banco y no por los demás.

La argumentación de la demanda inicia con un recuento de los antecedentes históricos de la constitución del capital del Banco Popular, en donde se señala que el 4 de diciembre de 1996 se modificó la naturaleza del Banco Popular, pasando de una sociedad de economía mixta a una sociedad anónima de carácter privado. Luego, el 29 de noviembre de 1996 se redujo la participación accionaria de la Nación y sus



entidades descentralizadas, y a partir de ese momento le fue permitido a los demás establecimientos bancarios realizar operaciones de martillo.

El actor considera que la norma demandada tenía razón de ser hasta ese momento, pues antes el Banco Popular era la única entidad bancaria que podía realizar operaciones de martillo. Pero, una vez se permitió a las demás entidades realizar esta clase de operaciones, no se justifica gravar únicamente las ventas efectuadas en el martillo del Banco Popular.

Asimismo, expone que hay desigualdad porque todos los demás establecimientos bancarios pueden realizar la operación sin el tributo y que dicho trato discriminatorio tiende a excluir al Banco Popular de la realización de operaciones de martillo y del lucro que pueda obtener lícitamente.

### 3. CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO

De conformidad con lo señalado en la demanda, el problema jurídico que debe abordar el Instituto para el análisis de constitucionalidad de la norma consiste en: determinar si resulta contraria al derecho de igualdad, la existencia de un impuesto sobre el 3% del valor final del remate en las compraventas de bienes muebles e inmuebles por martillo ante el Banco Popular, siendo que éste es una entidad privada.

El análisis de este problema jurídico hace necesario el estudio del principio y derecho constitucional a la igualdad (art. 13 de la Constitución Política).

El artículo 13 de la Constitución Política establece el derecho a la igualdad, que implica que todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, y por lo tanto recibirán el mismo trato y la misma protección de las autoridades, y gozarán de los mismos derechos y oportunidades sin discriminación de ninguna índole.

En el caso bajo estudio se pretende establecer si el hecho de que el Banco Popular sea la única entidad bancaria cuyas operaciones estén gravadas representa un quebranto al derecho a la igualdad.

Con el fin de determinar si ha habido una violación del derecho a la igualdad, la jurisprudencia constitucional ha desarrollado métodos hermenéuticos, dentro de los cuales se encuentra el *test de razonabilidad*. El objetivo de este método es establecer si el criterio de igualación establecido y sus consecuencias carecen de un fundamento objetivo y razonable.

Basándose en la jurisprudencia extranjera, la Corte Constitucional ha diseñado los pasos que constituyen el *test* y los niveles de intensidad con los que se aplicará.

Así, en la sentencia C-242 de 2006<sup>1</sup>, se sientan tres criterios que integran el test, a saber: i) la legitimidad del fin perseguido, ii) la legitimación de las medidas y iii) la adecuación de las medidas al fin que se persigue.

Adicionalmente, se han desarrollado tres clases de tests: i) test estricto, ii) test intermedio y iii) test leve. Estos se distinguen en los temas a los cuales se aplican, en su estructura, en los elementos de análisis y en sus consecuencias en materia probatoria.<sup>2</sup>

El test leve pretende “establecer la legitimidad del fin y de la medida, debiendo ésta última ser, además, adecuada para alcanzar el fin buscado”<sup>3</sup>. Tratándose de medidas legislativas que versen sobre materias puramente económicas y tributarias, la Corte ha optado por aplicar un test leve de razonabilidad.

Lo anterior implica que, para analizar la medida, es necesario determinar sus fines y estudiar su legitimidad y adecuación entre éstos.

Según consta en la exposición de motivos sobre la Ley 11 de 1987, el objetivo de esta norma era reglamentar el manejo y aprovechamiento de los fondos particulares, que se constituyen en depósitos judiciales, de forma que se propendiera por el fortalecimiento de la administración de justicia.

Para ello los recursos se distribuirían de la siguiente manera: el 75% de los saldos disponibles se destinarían al Fondo Rotatorio del Ministerio de Justicia; el 25% lo retendría el Banco Popular para cubrir los costos de la operación; y los rendimientos de los depósitos tendrían destinación exclusiva para la compra, construcción, adecuación, reparación, dotación y mantenimiento de las sedes de los despachos de la Rama Judicial y de Medicina Legal, entre otros.

El artículo demandado fue introducido en las modificaciones hechas por el Senado de la República bajo la siguiente justificación:

*“Es bien conocido que los remates de bienes muebles e inmuebles que se realizan en el país, representan una inmensa masa de recursos económicos originados en la Rama Jurisdiccional del Poder Público. Es de sana lógica que la referida rama se beneficie, así sea parcialmente, con un impuesto al*

---

<sup>1</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-242 del 29 de marzo de 2006. M.P. Clara Inés Vargas.

<sup>2</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-673 del 28 de junio de 2001. M.P. Manuel José Cepeda.

<sup>3</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-673 del 28 de junio de 2001. M.P. Manuel José Cepeda.

*3% sobre el valor final del remate. Tal impuesto se justifica y en nada afecta a las grandes mayorías de Colombia, por cuanto es de todos sabido que las mercancías e inmuebles son rematados por un grupo minoritario y privilegiado de la sociedad. Las urgentes e inaplazables necesidades de la Rama Jurisdiccional ameritan, sin duda alguna, la creación del impuesto anteriormente expresado.<sup>74</sup>*

Posteriormente, mediante Decreto 2160 de 1992 se fusionaron el Fondo Rotatorio del Ministerio de Justicia y la Dirección de Prisiones del Ministerio de Justicia, para conformar el Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario –INPEC–. Esta entidad es un establecimiento público adscrito al Ministerio del Interior y de Justicia.

En la actualidad, el impuesto obtenido con ocasión de la aplicación de la norma demandada hace parte de los Fondos Especiales de la Rama Judicial, que son aquellos que se le asignan además de los recursos que le otorga el presupuesto, con el fin de atender costos de inversiones y para financiar algunos de sus gastos de funcionamiento.

Además del impuesto del 3% al remate, los Fondos Especiales de la Rama Judicial, reciben aportes por concepto de<sup>5</sup>:

1. Prescripción de depósitos judiciales (Ley 66 de 1993 y Ley 633 de 2000).
2. Multas y Caucciones (Ley 66 de 1993, Ley 633 de 2000 y Código de Procedimiento Penal).
3. Inversiones Transitorias (Ley 80 de 1993).
4. Rendimientos de los depósitos judiciales (Ley 66 de 1993).
5. Tributación especial de las notarías de administración de Justicia. (Constitución Política, Ley 6a de 1992 y Decreto 1960 de 1992).
6. Aporte especial por concepto de ingresos derivados de los derechos por registro de instrumentos públicos y otorgamientos de escrituras. (Ley 55 de 1985).

Es claro que el fin que inspira la obtención de estos recursos puede ser alcanzado por diversas medidas, como las asignaciones presupuestales ordinarias o los Fondos Especiales de la Rama Judicial.

<sup>4</sup> Ponencia para primer debate al proyecto de Ley número 234 Senado de 1985, presentado por el Senador Aurelio Irragori.

<sup>5</sup> Véase página de la Rama Judicial de la República de Colombia. [http://www.ramajudicial.gov.co/cs\\_j\\_portal/jsp/contenido/plantillaFrame.jsp?idsitio=6&idseccion=187](http://www.ramajudicial.gov.co/cs_j_portal/jsp/contenido/plantillaFrame.jsp?idsitio=6&idseccion=187) (Consultada por última vez el 22 de octubre de 2007.)

Bajo este marco de referencia, la norma demandada no proporciona una justificación sobre la creación de una renta nacional de destinación específica y, a la par, en razón a que el Banco Popular es una entidad privada que no tiene el monopolio de los martillos públicos, no se aprecia una causa justificativa de la discriminación en contra de los rematantes que acudan a las citas de ese Banco, colocando a este último en situación de franca desventaja frente a las demás entidades privadas que realicen operaciones de martillo.

En síntesis, la distinción carece de motivación económica (estímulo de alguna actividad en el país) o política (preferencia de inversiones nacionales), lo que hace inviable su legitimación jurídica.

Adicionalmente, y como bien lo pone de presente el demandante, viola los artículos 13 y 95, numeral 9º, de la Constitución porque, al establecer el tributo por los remates realizados con la mediación de martillos de los bancos privados únicamente cuando los mismos se organicen por el Banco Popular, impone un régimen claramente discriminatorio que perjudica el aludido Banco en relación con otras instituciones de su misma naturaleza y características.

Es claro que, en lo pertinente, el hecho generador del impuesto sólo se configura cuando el martillo lo realiza el Banco Popular, y no otras instituciones financieras, al menos en lo que al sector privado atañe.

También lo es que el Banco Popular, en este caso, es un verdadero *agente de percepción del tributo* que ha sido vinculado como sujeto pasivo de la obligación tributaria “*en lugar*” del destinatario económico del impuesto, es decir del rematante.

El *agente de percepción*, como se sabe, tiene la condición de sujeto pasivo de la deuda tributaria, condición que no se desvirtúa porque pueda o deba recaudar el impuesto de la persona que obre como destinataria económica.

Desde esa perspectiva, cabe anotar que su posición es similar a la del deudor tributario que opera como *sustituto del contribuyente* en los llamados “*impuestos indirectos desde la perspectiva de la incidencia pretendida por el legislador*”. Lo cual significa, en definitiva, que es quien responde ante el Estado por el importe del impuesto y que, por tal motivo, desplaza al verdadero contribuyente para los fines de la relación jurídica tributaria.

En ese orden de ideas, se tiene que esa regla según la cual el hecho generador se configura sólo en la medida en que el martillo lo organice el Banco Popular y la *percepción* del tributo únicamente tiene lugar en ese mismo supuesto, es ostensiblemente discriminatoria porque, a no dudarlo, induce a los interesados a prescindir de tal entidad y acudir a otra con cuya mediación no se genere el impuesto.

Viola también el *principio de generalidad* del impuesto porque establece, de modo individualizado y específico, la entidad que ha de obrar como *agente de percepción* y, por ende, como deudora del impuesto para todos los efectos jurídicos, con la exclusión de todas la demás instituciones de igual naturaleza.

En ese sentido, desatiende la naturaleza abstracta e impersonal de la ley, que con tanta claridad define el artículo 4º del Código Civil colombiano, y discrimina, de modo odioso e inaceptable, en el sentido de comprometer como deudor tributario a un sujeto en particular. Desde los tiempos de la Revolución Francesa ese tipo de discriminaciones quedó proscrito del marco de las leyes tributarias porque es lesiva del tratamiento igual que ha de contemplar el ordenamiento para quienes se encuentren en la misma situación. Tan odioso es que una ley consagre una exención tributaria en beneficio de un sujeto particular, con exclusión de los demás, como que imponga un tributo a su cargo que no se haga extensivo a sus iguales.

#### **Las rentas de destinación específica.**

Aunque no se aborda este aspecto en la demanda, es evidente que la norma demandada, considerada en general, más allá de la discriminatoria referencia específica al Banco Popular, está viciada por la llamada *inconstitucionalidad sobreviniente* al establecer una *destinación específica* del impuesto que contempla, para los fines a que se refiere la misma disposición.

Lo anterior infringe al artículo 359 de la Constitución Política de 1991, de entrada en vigencia posterior al de la norma demandada, según el cual se prohíben en Colombia las *rentas nacionales con destinación específica*. Basta observar, al respecto, las precisas excepciones que establece la comentada norma, como salvedades al *principio de unidad de caja presupuestal*, para reparar en que el destino que prevé el artículo acusado no encuadra en ninguna de ellas.

Sin embargo, el Instituto cree que el vicio de inconstitucionalidad en comentario, no afecta a la totalidad del artículo porque no incide en la estructura del tributo, como tal. El vicio en cuestión afecta, únicamente, a los apartes relacionados con la destinación específica.

La vulneración del artículo 359 de la Carta sólo debe conducir a la inconstitucionalidad de la totalidad de la ley o norma correspondiente cuando resulta evidente que el destino específico es de la esencia del tributo o que el legislador ha acudido a denominaciones o alusiones engañosas, que pongan de manifiesto el ánimo de investir la prestación de que se trate de una naturaleza que no tiene. Y no es esa la hipótesis que aquí se examina, más aún si se tiene en cuenta que, como se anotó, la inconstitucionalidad que en este aspecto se configura es sobreviniente.

#### 4. CONCLUSIONES

Tal como se apreció arriba, la demanda pretende la inconstitucionalidad del aparte del artículo 7 de la Ley 11 de 1987, que se refiere al gravamen impuesto al Martillo del Banco Popular. En la demanda no se hace referencia alguna a la situación de las demás entidades.

Frente a esto, se concluye que la norma demandada no satisface el test de razonabilidad, debido a que consagra una discriminación en cuanto al tratamiento de personas que se encuentran en la misma situación, que carece de justificación.

Adicionalmente, el Instituto llama la atención de la Corte sobre la inconstitucionalidad sobreviniente que surge al apreciar que el tributo en mención comporta una renta de destinación específica.

En consecuencia, la norma resulta contraria a la Constitución Política.

De los Honorables Magistrados, respetuosamente,

**(Fdo.) ÁLVARO LEYVA ZAMBRANO, Vicepresidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** A la fecha de cierre de edición no se había proferido sentencia dentro del anterior proceso.

---

#### SALVAMENTO DE VOTO DEL DOCTOR CARLOS A. RAMÍREZ GUERRERO AL CONCEPTO DEL ICDT DENTRO DEL EXPEDIENTE D-6958

Como la demanda de este proceso acusa el artículo 7 de la Ley 11 de 1987 por enumerar al Banco Popular entre las “demás entidades” oficiales por cuyo intermedio los particulares adquieren bienes en pública subasta, comparto que el examen se inicie respondiendo si se trata del mismo Banco Popular hoy en funcionamiento.

El recuento de la demanda resumido en el proyecto de concepto que el Consejo Directivo estudió en su sesión del pasado martes 23 conduce a concluir que el actual Banco Popular es distinto del que la disposición enumeró, pues desde 4 de diciembre de 1996, es una “sociedad anónima de carácter privado”. Ninguna responsabilidad tributaria tiene entonces en relación con el impuesto que grava a quienes adquieren bienes en remates que dicha entidad financiera particular efectúe. Como sí la tienen las oficiales que señala la norma, de no aprobar los remates en el caso de que el rematante no pague el impuesto del 3% del valor por el que el bien se le adjudique.

Por tanto, a dicha entidad financiera privada no le es aplicable la disposición, debiendo seguirse de ello, me parece, que la decisión de la Corte Constitucional debería ser inhibitoria, por carencia actual de objeto.

A diferencia de la mayoría del Consejo Directivo y con el profundo respeto que le profeso, creo entonces que no era del caso detenerse en si la disposición vulnera el derecho a la igualdad; o si discrimina en contra del particular que concurra en subastas que efectúen las entidades oficiales que la norma señala, siendo libre para hacerlo a remates en ellas o en las privadas; o si hay de por medio un aspecto de libre competencia al mercado de servicios; o si procede que la Corte, en cambio del formulado en la demanda, examine el cargo de infringir la norma lo que prohíbe el Artículo 359 de la Carta, establecer rentas nacionales de destinación específica. Temas todos traídos a colación y considerados con la erudición y lógica propias de los demás directivos que intervinieron en la sesión del Consejo a la que me he referido.

(Fdo.) Carlos Alfredo Ramírez Guerrero

---

**TEMA: Impuesto sobre la Renta – Ingresos No Constitutivos de Renta ni de Ganancia Ocasional – Indemnizaciones por Seguro de Daño – Ausencia de Incremento Patrimonial – Principios Constitucionales Tributarios – Equidad y Capacidad Contributiva – Principio de Libre Competencia Económica.**

**Ponente del Concepto: Dr. JUAN I. ALFONSO BERNAL**

Expediente D-6982. Magistrada Ponente: Dra. Clara Inés Vargas Hernández. Actor: Romeo Pedroza Garcés. Concepto ICDT del 16 de noviembre de 2007.

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. 1870 del 31 de octubre de 2007, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 13 de Noviembre 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 Juan Pablo Godoy Fajardo, Álvaro Leyva Zambrano, Alberto Múnera Cabas, Bernardo Carreño Varela, Juan Rafael Bravo Arteaga, Jaime Abella Zárate, Carlos A. Ramírez Guerrero, Lucy Cruz de Quiñones,

Luis Miguel Gómez Sjöberg, Cecilia Montero Rodríguez, Luis Enrique Betancourt Builes, María del Pilar Abella Mancera, Sofía Regueros de Ladrón de Guevara, Catalina Hoyos Jiménez y Enrique Manosalva Afanador.

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 la parte del Art. 45 del E.T. donde se condiciona el reconocimiento como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional del valor de las indemnizaciones en dinero o en especie que se reciban en virtud de seguros de daño, en la parte correspondiente al daño emergente, a la inversión de la totalidad de lo recibido en bienes de la misma especie.

Dispone el Art. 45: *“El valor de las indemnizaciones en dinero o en especie que se reciban en virtud de seguros de daño en la parte correspondiente al daño emergente, es un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional. **Para obtener este tratamiento, el contribuyente deberá demostrar dentro del plazo que señale el reglamento, la inversión de la totalidad de la indemnización en la adquisición de bienes iguales o semejantes a los que eran objeto del seguro**”.*

Lo demandado es la parte destacada.

### II. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

Las disposiciones constitucionales que se consideran violadas con este condicionamiento son los Arts. 363 y 333, el primero por violación del principio de equidad y desconocimiento del principio de capacidad contributiva, y el segundo por violación de las normas constitucionales que consagran la libertad de iniciativa en materia económica, sin que exista ninguna finalidad constitucionalmente válida que justifique el establecimiento de restricciones.

Inicialmente observa el demandante que, si bien estos principios se predicán y exigen del sistema tributario en su conjunto, ello no obsta para que se declare la inexecutablez de un tributo cuando este atenta contra estos mandatos superiores, como lo ha reconocido la H. Corte Constitucional en la Sentencia C-333 de 1993.



## 1. Violación de los principios de equidad y de capacidad contributiva.

Tras destacar que la Corte Constitucional ha evidenciado la inequidad de un tributo por la diferente afectación de la situación económica que sufren dos sujetos que tienen la misma capacidad contributiva cuando afirma que: *“si al poner en práctica la norma, se obtiene como consecuencia una vulneración del principio de equidad tributaria, la norma deberá ser retirada del ordenamiento”*, el demandante, para demostrar que tal situación se presenta en el caso de la indemnización por daño emergente, hace un paralelo entre la situación de quien recibe una indemnización de esta naturaleza con ocasión del siniestro de un bien de su propiedad y la de aquel que en forma voluntaria lo enajena a un tercero por su costo.

En el caso de la enajenación voluntaria, cuando esta se produce por un valor igual al costo del bien, en aplicación del Art. 26 del E.T. no se genera ningún gravamen, por no existir enriquecimiento ni consiguiente incremento neto del patrimonio, condición general del ordenamiento tributario para que se genere el gravamen.

Refiriéndose a la indemnización por daño emergente, observa que la primera parte del Art. 45 consagra una disposición acorde con la del Art. 26, al disponer que la indemnización no constituye renta ni ganancia ocasional; pero que, al condicionar su no gravabilidad a la inversión de la totalidad de la indemnización en la adquisición de bienes iguales o semejantes a los que eran objeto del seguro, le resta los efectos propios de su naturaleza y vuelve gravable con el impuesto de renta algo no susceptible de producir enriquecimiento.

Agrega que, al establecer esta diferencia de trato, sin que exista ninguna circunstancia diferenciadora de hecho o de derecho que legitime tal discriminación, se viola el derecho fundamental a la igualdad y el principio constitucional de equidad.

Por lo que hace al principio de capacidad contributiva, afirma que este principio cardinal en el derecho tributario ha sido reconocido por la Corte Constitucional en la Sentencia C-252 de 1997, al interpretar los Art. 95 y 363 de la Constitución Nacional; y que en el aparte demandado del Art. 45 se encuentra un ostensible desconocimiento de este principio, ya que se grava un supuesto que no es indicativo de capacidad económica ni de enriquecimiento, condiciones exigidas por el Art. 26 del E. T. para que haya lugar a gravamen, puesto que el hecho de adquirir o no adquirir bienes iguales o similares a los siniestrados no implica mayor capacidad contributiva, dado que cualquiera de estas decisiones no aumenta el patrimonio de quien recibe la indemnización.

Las apreciaciones anteriores las ilustra con ejemplos prácticos de fácil entendimiento.

## 2. Violación del Art. 333 sobre libertad económica.

Afirma el demandante que con el condicionamiento establecido en el Art. 45 del E.T. se está limitando injustificadamente el derecho a la libertad económica, pues no se encuentra ninguna causa jurídica que legitime la imposición al contribuyente de la obligación de adquirir determinados bienes con los recursos provenientes de la indemnización del daño emergente; que con ello no se busca ni obtiene ninguna finalidad constitucionalmente válida y ni siquiera se logra un mejor recaudo de impuestos o un mayor control al cumplimiento de los deberes fiscales; que tampoco se protege el interés social, ni el medio ambiente, ni el patrimonio cultural de la Nación que son las únicas motivaciones establecidas en el inciso 5º del Art. 333 de la Constitución para limitar el alcance de la libertad económica. Concluye entonces que al exigir la reinversión de la totalidad de lo percibido como indemnización por daño emergente, sin una justificación constitucionalmente válida, se viola el principio de libertad económica de los ciudadanos consagrada en el Art. 333.

## III. CONSIDERACIONES DEL INSTITUTO

Violación de los principios de igualdad y capacidad contributiva.

1. Principio fundamental del régimen tributario del impuesto sobre la renta, expresado en el Art. 26 del E.T., es el de que sólo son computables para el cálculo de la base del impuesto los ingresos “...susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción...”.

A contrario sensu, no son computables para ése mismo propósito aquellos ingresos que no tienen capacidad enriquecedora, en los cuales se halla ausente el concepto de ganancia.

2. Examinadas a la luz de este principio las indemnizaciones que en los seguros de daño perciben los contribuyentes, se tiene lo siguiente:

El Código de Comercio, norma reguladora de la materia, destaca en el Art. 1088 el carácter meramente indemnizatorio, no lucrativo, del contrato de seguro de daños, al expresar que:

*“Respecto del asegurado, los seguros de daños serán contratos de mera indemnización y jamás podrán constituir para él fuente de enriquecimiento.*

*La indemnización podrá comprender a la vez el daño emergente y el lucro cesante, pero éste deberá ser objeto de un acuerdo expreso”.* (Se subraya)

Comentando ésta disposición, dijo la Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, en Sentencia del 21 de agosto de 1978:

*“El asegurado logra así a través del contrato de seguro, la posibilidad de obtener la reparación del detrimento que surja en su patrimonio a causa del acaecimiento del siniestro; su aspiración no puede ir más allá de alcanzar una compensación del empobrecimiento que le cause la ocurrencia del insuceso asegurado; el contrato le sirve para obtener una reparación, más no para conseguir un lucro”.* (Se subraya).

Es que, además, es propio de la naturaleza de este seguro, que lo asegurado sea la reparación de un posible daño, de una pérdida patrimonial, no un potencial enriquecimiento. Es por ello que el lucro cesante, respecto del cual sí puede existir posibilidad de enriquecimiento, dado su carácter excepcional, debe ser siempre objeto de un acuerdo expreso.

3. Al no ser susceptible de producir incremento patrimonial el ingreso originado en la indemnización del daño emergente, resulta acorde con el principio del Art. 26 la consecuencia expresa que contiene el Art. 45 en su primera parte, en el sentido de que la indemnización por daño emergente es un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional. Por tener tal carácter, el ingreso originado en la indemnización del daño emergente se debe detraer de los ingresos brutos en la primera etapa de depuración de éstos que describe el Art. 26.

Siendo ello así, resulta carente de razón condicionar a su reinversión la no gravabilidad de un ingreso que, por su misma naturaleza, no tiene esa vocación.

4. Según el Art. 1096 del Código de Comercio: *“El asegurador que pague una indemnización se subrogará, por ministerio de la ley y hasta concurrencia de su importe, en los derechos del asegurado contra las personas responsables del siniestro”.*

Al producirse la enajenación de los derechos que el asegurado tenía sobre los bienes que fueron objeto del siniestro, el fenómeno se sitúa en el terreno de las enajenaciones de bienes, así esta sea causada en forma obligada, por virtud del siniestro cuya ocurrencia se encontraba asegurada.

Siendo así, también es aplicable el Art. 90 del E.T., según el cual:

*“La renta bruta o la pérdida proveniente de la enajenación de activos a cualquier título, está constituida por la diferencia entre el precio de la enajenación y el costo del activo o activos enajenados”.* (Se subraya)

Y si lo que recibe el asegurado como indemnización del daño emergente es una cantidad igual o menor al costo que tenía el bien o bienes antes del siniestro, por aplicación de esta norma no puede resultar renta bruta susceptible de gravamen, igual a lo que ocurre en las enajenaciones voluntarias de bienes por su costo o por un valor inferior a este, caso este en el cual ninguna condición ha puesto la ley para no gravar el ingreso. Pero es que tampoco podía ponerla racionalmente, pues de lo que aquí se trata no es de otorgar un beneficio fiscal susceptible de condicionamiento legal, sino de una norma legal que expresamente reconoce que un hecho económico no es generador de incremento patrimonial.

A este respecto conviene tener presente la diferenciación establecida por la doctrina fiscal que la Corte ha acogido, entre beneficios tributarios y meras minoraciones estructurales, caracterizadas estas últimas, según ha dicho la Corte, *porque "...Si bien reducen la carga impositiva, representan simplemente un reconocimiento de los principios de tributación y sin ellas el sistema tributario o un determinado impuesto no podrían ser calificados a primera vista como justos, equitativos y progresivos.*

(...)

*operan al interior del tributo y contribuyen a la exacta definición y cuantificación del supuesto de hecho, de la base gravable y del monto de la tarifa tributaria..."*  
(Sentencia C-540 de 24 de Mayo de 2005)

Condicionar entonces la no gravabilidad del ingreso obtenido a título de indemnización del daño emergente a la reinversión de la totalidad de éste en adquirir otros bienes, es desconocer la naturaleza no enriquecedora de la indemnización y tratar, en forma discriminatoria, la enajenación involuntaria frente a las enajenaciones voluntarias, con clara violación del principio de igualdad. Equivale, además, a pretender gravar con impuesto algo que, por no incrementar el patrimonio, no constituye renta ni es susceptible de gravamen, según la regla general del Art. 26, con lo cual se viola el principio de equidad que, según el Art. 363 constitucional, rige en materia impositiva y, al mismo tiempo, el de capacidad contributiva, pues, en vez de una ganancia, lo que se pretende gravar, en caso de no realizarse la inversión, es una minoración patrimonial estructural de la base del impuesto.

#### **Violación del derecho a la libre competencia económica.**

Pretender que el contribuyente invierta el producto de la indemnización por daño emergente – no constitutivo de enriquecimiento sino simple compensación o resarcimiento del activo o activos siniestrados – en la adquisición de determinados bienes, aún con el objeto de que se conserve la fuente productora de renta, vulnera su derecho a la libre iniciativa y libertad económica que el Art. 333 reconoce, pues se le

obliga a adoptar una conducta que probablemente le resulte desventajosa frente a otras posibilidades de inversión más acordes con su interés particular y con el conocimiento que él mismo tiene de lo que más le conviene.

Y es que, se reitera, no se trata de otorgarle un beneficio fiscal, sino de reconocer un hecho económico, cual es el de que una enajenación forzada, al no ser susceptible de enriquecimiento, no genera renta sujeta al impuesto.

Como lo observa el demandante, no existe ninguna finalidad constitucionalmente válida que justifique este condicionamiento, pues ni siquiera se logra un mayor recaudo de impuestos o un mayor control al cumplimiento de los deberes; tampoco se protege el interés nacional, ni el medio ambiente, ni el patrimonio cultural de la Nación, únicos casos en los cuales la misma norma constitucional acepta que la ley establezca limitaciones a la libre iniciativa económica.

#### **Interpretación del Gobierno Nacional.**

La falta de coherencia y razonabilidad del Art. 45 del E.T. fue observada, reconocida y tratada de racionalizar por el Gobierno Nacional en el Decreto Reglamentario 353 de 1984, en cuyo Art. 30 dispuso:

*“En las indemnizaciones que se reciban por seguros de daño, no constituye renta ni ganancia ocasional la suma que se recibe como daño emergente, hasta concurrencia del costo fiscal del bien objeto del seguro.*

*Tampoco lo será la parte que exceda del costo fiscal, si el total de la indemnización se invierte en la forma que indica el artículo 39 del Decreto 2595 de 1979.*

*Si la pérdida fue deducida de utilidades obtenidas por el contribuyente, su recuperación constituirá renta líquida”.*

Interpretó entonces el Gobierno el Art. 45 del E.T. en concordancia con la norma fundamental del Art. 26 sobre determinación de la renta gravable y con la del Art. 148, relativa a la pérdida de bienes por causa de fuerza mayor, determinando allí que la obligación de invertir sólo será aplicable con el objeto de que no se grave la ganancia representada en el lucro cesante, desgravación ésta que sí viene a representar un beneficio tributario cuyo goce es susceptible de condicionamiento legal.

Interpretado así el Art. 45, la obligación impuesta en él de invertir el enriquecimiento representado en el lucro cesante en bienes de la misma especie a los que fueron indemnizados, ya no se ve que implique violación de los principios de igualdad, equidad, capacidad contributiva y libertad económica, pues, tratándose de otorgar un beneficio fiscal, sí es viable jurídicamente su condicionamiento a la ocurrencia de un hecho económico determinado por la ley.

Aspecto diferente, pero que no corresponde evaluar en esta oportunidad, es el relacionado con la posible ilegalidad del reglamento en la parte que exonera del impuesto la indemnización por lucro cesante si su valor se reinvierte, situación no contemplada expresamente en la ley.

#### **Inexequibilidad frente a la Constitución anterior al año 1991.**

Conviene observar, finalmente, que no se trata de una inexequibilidad sobreviniente, sino también respecto de la Carta vigente cuando se expidió la norma demandada – Art. 32 de la Ley 20 de 1979.

La consagración del principio de igualdad en dicha Carta ya había sido puesta de relieve por la Corte Suprema de Justicia en Sentencia de 4 de Septiembre de 1970 (Gaceta Judicial No. 2390 – 91, página 112) con fundamento en los Arts. 11, 16, 17, 20, 22, 23, 25, 26, 30, 39, 45 y 46 y el de libertad económica lo había sido expresamente en el Art. 32 de la Constitución anterior.

En síntesis antes y después de 1991, a juicio del constituyente la libre iniciativa contribuye al bien común; por tanto, en garantía del derecho a la igualdad, a cualquiera que reciba un ingreso por indemnización de un daño tiene que, sin condición alguna, reconocérsele el derecho a que ese ingreso, por no enriquecer, se excluya de la base gravable de su impuesto de renta.

#### **IV. CONCLUSIÓN**

Expuesto lo anterior, el Instituto considera que el aparte demandado del Art. 45 del E.T. viola los principios de igualdad, equidad, capacidad contributiva, y libertad económica, en tanto su tenor literal establece un condicionamiento carente de razón y contrario a la naturaleza de un ingreso que no es susceptible de generar incremento patrimonial y, por ende, de ser objeto de gravamen.

De los Honorables Magistrados

Respetuosamente,

**(Fdo.) ÁLVARO LEYVA ZAMBRANO, Vicepresidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-385 del 23 de abril de 2008**, por la cual la Corte Constitucional resolvió:

Declarar **EXEQUIBLE** la parte final del artículo 45 del Decreto 624 de 1989, por los cargos examinados en la presente sentencia.

**TEMA: Impuesto sobre la Renta – Compensación de Pérdidas Fiscales - Régimen Transitorio – Principios Constitucionales Tributarios – Irretroactividad e Igualdad – Aplicación de la Ley en el Tiempo – Situaciones Jurídicas Consolidadas – Tránsito de Legislación.**

**Ponente del Concepto: Dra. LUCY CRUZ DE QUIÑONES**

Expediente D-6976. Magistrado Ponente: Dr. Mauricio González Cuervo. Actor: Myriam Stella Gutiérrez Arguello y otra. Concepto ICDDT del 16 de noviembre de 2007.

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. 1863 del 31 de octubre de 2007, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 13 de noviembre del presente año.

En la elaboración del presente actuó como ponente la Doctora **LUCY CRUZ DE QUIÑONES**, 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 y votaron la ponencia respectiva, doctores Juan Pablo Godoy Fajardo, Álvaro Leyva Zambrano, Alberto Múnera Cabas, Juan Rafael Bravo Arteaga, Jaime Abella Zárate, Juan I. Alfonso Bernal, Carlos A. Ramírez Guerrero, Luis Miguel Gómez Sjöberg, Cecilia Montero Rodríguez, Luis Enrique Betancourt Builes, María del Pilar Abella Mancera, Sofía Regueros de Ladrón de Guevara, Catalina Hoyos Jiménez y Enrique Manosalva Afanador.

La elaboración del concepto por parte del citado ponente, es una opinión eminentemente académica y no versa sobre cuestiones particulares ni litigios concretos.

Por su parte los doctores Catalina Hoyos Jiménez y Juan Pablo Godoy Fajardo, manifestaron su desacuerdo con algunos de los argumentos expuestos, razón por la cual salvaron sus votos, en documento que se anexa.

Pese a que el Instituto no tiene carácter oficial, en desarrollo de su objeto de 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:

**NORMA ACUSADA:**

La demanda acusa de inconstitucional el párrafo transitorio del artículo 24 de la Ley 788 de 2002, cuyo texto completo es el siguiente: (se subraya el aparte demandado)

**“Artículo 24. Compensación de pérdidas fiscales de sociedades.**

*Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales ajustadas por inflación determinadas a partir del año gravable de 2003, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren dentro de los ocho (8) períodos gravables siguientes, sin exceder anualmente del veinticinco por ciento (25%) del valor de la pérdida fiscal y sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios.*

*La sociedad absorbente o resultante de un proceso de fusión, puede compensar con las rentas líquidas ordinarias que obtuviere, las pérdidas fiscales sufridas por las sociedades fusionadas, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación de los patrimonios de las sociedades fusionadas dentro del patrimonio de la sociedad absorbente o resultante. La compensación de las pérdidas sufridas por las sociedades fusionadas, referidas en este artículo, deberá realizarse teniendo en cuenta los períodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el período en que se generó y declaró la pérdida fiscal.*

*Las sociedades resultantes de un proceso de escisión, pueden compensar con las rentas líquidas ordinarias, las pérdidas fiscales sufridas por la sociedad escindida, hasta un límite equivalente al porcentaje de participación del patrimonio de las sociedades resultantes en el patrimonio de la sociedad que se escindió. La compensación de las pérdidas sufridas por la sociedad que se escindió, deberá realizarse teniendo en cuenta los períodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el período en que se generó y declaró la pérdida fiscal.*

*En caso de que la sociedad que se escinde no se disuelva, ésta podrá compensar sus pérdidas fiscales sufridas antes del proceso de escisión, con las rentas líquidas ordinarias, hasta un límite equivalente al porcentaje del patrimonio que conserve después del proceso de escisión. La compensación de las pérdidas sufridas por la sociedad escindida, deberá realizarse teniendo en cuenta los períodos gravables para compensar ya transcurridos y los límites anuales, previstos en la ley vigente en el período en que se generó y declaró la pérdida fiscal.*

*En todos los casos, la compensación de las pérdidas fiscales en los procesos de fusión y escisión con las rentas líquidas ordinarias obtenidas por las sociedades absorbentes o resultantes según el caso, sólo serán procedentes si la actividad económica de las sociedades intervinientes en dichos procesos era la misma antes de la respectiva fusión o escisión.*



*Las pérdidas fiscales originadas en ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, y en costos y deducciones que no tengan relación de causalidad con la generación de la renta gravable, en ningún caso podrán ser compensadas con las rentas líquidas del contribuyente.*

*El término de firmeza de las declaraciones de renta y sus correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales, será de cinco (5) años contados a partir de la fecha de su presentación.*

*PARÁGRAFO TRANSITORIO. Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales registradas a 31 de diciembre de 2002 en cualquier año o período gravable, con las rentas que obtuvieron dentro de los cinco períodos gravables siguientes al período en que se registraron.*

## FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

1. Para desarrollar la presunta violación de los artículos 13 y 363 de la Constitución, la demanda parte de un análisis comparativo entre el artículo 5° de la Ley 1111 de diciembre de 2006 y el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, resaltando que el inciso primero de la nueva ley levanta la cuota cuantitativa del 25% anual y el límite temporal de 8 períodos subsiguientes para compensar las pérdidas con las rentas líquidas, pero echa de menos que no se hubiera modificado el párrafo transitorio de la ley antigua que mantenía el plazo de 5 años para las pérdidas registradas a 31 de diciembre de 2002. Por esa razón encuentra que el régimen de la Ley 1111 no sólo es más benéfico que el anterior, sino que privilegia al grupo de contribuyentes que queden bajo su amparo frente a los contribuyentes que hubieran registrado pérdidas en 2001 o 2002, a punto de vencerse al tiempo de vigencia de la Ley 1111 de 2006, ya que éstos últimos tendrían que regirse por el régimen transitorio. Consideran las demandantes que “*se infringe el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria, constitucionalmente protegidos, en la medida que frente a dos sujetos que se encuentran en la misma situación fáctica, esto es, que sus resultados económicos fueron negativos, lo cual originó una pérdida, el tratamiento tributario es distinto, si la pérdida se encontraba registrada a 31 de diciembre de 2002, únicamente podrán compensarse dentro de los cinco años siguientes, pero si dicha pérdida se encuentra registrada en años posteriores, por virtud de la Ley 1111, podrá compensarse sin límite temporal.*”
2. Al analizar la presunta violación del artículo 95, numeral 9 de la Constitución, la parte actora plantea que si bien existió una justificación razonable

para conservar el régimen antiguo cuando se produjo la reforma de 2002, porque la finalidad era mantener el tratamiento que venía rigiendo libre de límites cuantitativos pero con un plazo temporal más corto que el de 8 años que se introducía por la Ley 788, bajo la vigencia de la Ley 1111 de 2006 no encuentra justificación alguna. En criterio de las demandantes el párrafo transitorio buscaba no aplicar a las pérdidas ya causadas, el límite sobre monto a compensar anualmente, del 25% de las pérdidas ajustadas, pero como ahora, con la expedición de la Ley 1111 de 2006 no existe ese límite cuantitativo, consideran que se desvirtúa la razón que en su momento era válida para mantener el régimen temporal previsto en el párrafo transitorio y por ello estiman que con esa decisión legislativa resultaría comprometido el principio de equidad en relación con el trato que reciben aquellos contribuyentes cobijados por el régimen transitorio.

3. En torno al juicio de proporcionalidad la actora plantea, siguiendo la jurisprudencia de la Corte, que si el objetivo de la minoración estructural es mantener la fuente generadora de la renta o utilidad, tomando en consideración la capacidad de pago de las sociedades, al tiempo que se estimula la inversión de capital en empresas cuyo objeto implica asumir riesgos económicos, no se ve, actualmente, la necesidad de mantener un trato diferenciado para quienes registran sus pérdidas a 31 de diciembre de 2002, con lo cual se afectaría la fuente generadora de la renta.

## CONSIDERACIONES DEL ICDT

### 1. Evolución Legislativa del tratamiento de las pérdidas.

Antes de desarrollar nuestro concepto sobre la constitucionalidad de la norma acusada, es necesario relatar, brevemente, cuál ha sido la evolución legal de la minoración cuestionada para entender el tránsito legislativo del tratamiento a las pérdidas hasta llegar a la norma actual y sus implicaciones sobre las situaciones consolidadas y las que se encontraban en curso a la fecha de expedición de la nueva Ley 1111 de 2006.

La norma contenida en el artículo 147 del E.T. desde su expedición por la Ley 75 de 1986, artículo 84, expresaba una permisión simple: las sociedades podían compensar las pérdidas fiscales sufridas en cualquier año o período gravable, con las rentas que obtuvieran dentro de los cinco años siguientes. A partir del año gravable de 1992 tal deducción se tomaría ajustada por inflación.

El artículo 24 de la Ley 788 de 2002 introdujo cuatro tipos de restricciones a la compensación de pérdidas fiscales:

- i) Sólo aplica si las pérdidas fiscales no son originadas en ingresos no constitutivos de renta ni de ganancias ocasionales.
- ii) En el cálculo de las pérdidas fiscales no se tiene en cuenta un tipo especial de deducciones que tienen el carácter de beneficios fiscales, por no estar directamente relacionadas con la obtención de la renta.
- iii) Las limitó al valor del 25% de la pérdida, como suma compensable anualmente.
- iv) Introdujo el sistema de amortización de las pérdidas sufridas por las fusionadas o escindidas a prorrata de la participación de la fusionada y de las pérdidas sufridas por la escindida en el patrimonio de la sociedad que se escindió. En esos casos de integración las sociedades deben realizar las mismas actividades.

Por contraste, la Ley 788/02 amplió el plazo para compensar las pérdidas a 8 años, cuando la norma precedente limitaba el ejercicio de este derecho a 5 años.

Pero el párrafo transitorio de la misma norma, permitió que se pudieran compensar “las pérdidas fiscales registradas a 31 de diciembre de 2002, en cualquier período gravable, con las *rentas* que obtuvieron dentro de los cinco períodos gravables siguientes al período en el que se registraron”, sin restringirlas en sus componentes de ingresos o de deducciones, ni imponerles límites cuantitativos anuales, es decir se seguían rigiendo por la ley antigua que admitía las pérdidas tal como fueron registradas, fiscalmente. Al mismo tiempo el párrafo acusado mantuvo el plazo para ejercer este derecho en los cinco períodos gravables siguientes a aquel en el que se hubieren registrado.

La última Ley de Reforma Tributaria, la 1111 de diciembre 27 de 2006, por su artículo 5 modificó, como bien lo indica la demanda, únicamente los incisos primero y sexto del artículo 147 analizado, conservando los demás incisos y el párrafo transitorio, que es objeto de la demanda que aquí se analiza, en cuanto mantiene el plazo para compensar en cinco (5) años.

Las modificaciones del nuevo régimen se concretan de la siguiente manera:

- i) En el inciso primero eliminó el plazo de 8 años que rigió desde enero de 2003 a diciembre de 2006. Igualmente eliminó el límite cuantitativo del 25% anual sobre la pérdida a compensar.
- ii) En el inciso 6° admitió la deducción por inversión en activos como aceptable para computar las pérdidas.

Como el párrafo transitorio del artículo 147 del ET consagra un plazo distinto al general, que ahora es indefinido, conviene distinguir los grupos de contribuyentes que coexisten en este momento.

Por un lado están aquellos que tienen un derecho de contenido patrimonial, o una situación consolidada desde el momento en que sufrieron pérdidas al amparo de la legislación vigente en el correspondiente período gravable. Estas situaciones se consolidaron al tiempo de cumplirse los presupuestos normativos previstos en la legislación antigua para determinar y presentarle la pérdida al fisco, aun cuando el titular del derecho no lo hubiera ejercido al entrar en vigor la nueva regulación, estando vigente el plazo otorgado. Su régimen sustantivo no ha sido variado y la ley tiene previsto para los que tienen registradas pérdidas hasta 31 de diciembre de 2002 que el plazo de 5 años se mantiene.

Por otro, están quienes, a partir de la vigencia de la ley nueva, que rige a partir de 2007, sufran pérdidas que tienen un nuevo régimen sustantivo y un plazo indefinido para ejercer su derecho.

La única condición aplicable al período transitorio -en la que habían sido coincidentes la doctrina y la jurisprudencia- era la relativa a la existencia de rentas contra las cuales se pueda compensar, ya que si no hay utilidades suficientes, dentro del plazo de caducidad para ejercer el derecho, éste se pierde inexorablemente, y con él también el saldo de pérdidas por compensar. El sentido de la expresión renta líquida que podía ser disminuida con esta compensación había sido esclarecido por el Consejo de Estado, en varias oportunidades, para reafirmar que se trata de la renta líquida *“a que hace referencia el artículo 26 del E. T., es decir, a la diferencia entre la renta bruta y las deducciones realizadas”*.<sup>1</sup> De igual forma, invocando una interpretación armónica del 147 y 351 del E. T., la jurisdicción contenciosa llegó a la conclusión de que el vocablo “utilidades” que emplea ésta última, coincide con la expresión “renta líquida”, que, como sabemos, comprende la renta de distintos orígenes.

Valga aclarar que si bien la compensación de pérdidas no tienen la connotación de un beneficio o incentivo sino de una minoración tributaria, sustantiva, inherente al impuesto de renta porque reconoce que la disminución de la capacidad contributiva otorga al contribuyente un derecho de enjuagarla contra las ganancias futuras, lo que sí corresponde a la libre configuración del legislador es el plazo, que en nuestro país ha oscilado entre cinco y ocho años, y ahora se regula de forma indefinida. En cualquier caso, el legislador de diciembre de 2002 tuvo como criterio orientador la prohibición de retroactividad contenida en la Constitución, según la cual las leyes tributarias que se refieran a impuestos de período inician su vigencia en el período que comienza después de su promulgación, de modo que las pérdidas ya consumadas bajo el imperio de una ley antigua seguían rigiéndose por la norma anterior en

<sup>1</sup> CONSEJO DE ESTADO. Radicado 12769.MP María Inés Ortiz; 13 de junio de 2002; reiterada en Radicado 14345 de 12 de mayo de 2005 y radicado 14.699 de octubre 27 de 2005, ambas de la misma Magistrada Ponente y en sentencia con radicado 14.500 de mayo 5 de 2005, MP Juan Ángel Palacio Hincapié.

una especie de “ultractividad” de la ley, auspiciada por el principio de certeza y seguridad jurídica que permite al contribuyente anticipar los efectos que para la tributación tienen sus ganancias y pérdidas. La supresión con efectos retroactivos de una porción del derecho a aminorar la renta de los períodos siguientes hubiera sido inaceptable en términos constitucionales.

En conclusión, los límites de la compensación para períodos anteriores a diciembre de 2002, son los mismos que configuraban el derecho en el año en que se hubiera originado la pérdida, sin limitante porcentual, sin considerar el origen de la pérdida ni de las deducciones, ni ampliar el plazo para ejercer el derecho.

El análisis de la evolución normativa que se acaba de exponer permite afirmar que no es cierto que el mantenimiento del término resulte como contrapartida por mantener las condiciones relativas al monto de la compensación, puesto que ambos aspectos, cuantitativo y temporal se rigen por la ley vigente al tiempo de originarse el derecho de compensar las pérdidas, es decir al cierre del ejercicio fiscal en el cual los resultados fiscales arrojaron bases negativas porque la Constitución de 1991, en su artículo 338, tal como ya lo había esclarecido la doctrina, considera concluidos los hechos que afectan las bases de los tributos solo cuando se llega al final del período impositivo el cual se protege por una regla de aplazamiento de la vigencia de la ley nueva en caso de que su expedición anteceda el inicio del período siguiente. En todo caso, como los términos para ejercer el derecho adquirido hasta diciembre de 2002 ya habían comenzado a correr, la solución aplicativa hubiera sido la misma que tiene prevista la Ley 153 de 1887, en su artículo 40 para los términos que hubieran comenzado a correr, es decir, que se regirían por la ley vigente al tiempo de su iniciación, que es el momento de origen de la pérdida.

## **2. Régimen transitorio e irretroactividad.**

Una ley irretroactiva se aplicará hacia el futuro, a hechos producidos después de su vigencia, lo que implica tener que aplicar la ley antigua a ciertos casos, para hechos ocurridos en el pasado pero cuyos efectos no se hubieren agotado completamente. Todo régimen de transición implica reconocer que los hechos que se siguen por la ley antigua se agotarán paulatinamente, dado que se establece una fecha inalterable para acceder al nuevo régimen.

Sin embargo, se ha admitido, en casos excepcionales, la retroactividad favorable, aunque la doctrina mayoritaria se inclina por no admitirla ni aun en casos de beneficios fiscales.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> TIPKE KLAUS La retroactividad en el derecho tributario, En Tratado de Derecho Tributario, T.I Bogotá: Temis 2001, p. 341

La ponente de este concepto ha sostenido que la tesis de la retroactividad *in bonus* en lo tributario, “debe reelaborarse a partir de su carácter estrictamente excepcional, conectado con la justicia que se pretende restaurar inmediatamente. El legislador podría derogar con efectos inmediatos un tributo, o disponer una minoración estructural o descuento que afecte una situación consolidada, en desmedro del fisco, si existe un valor constitucional superior al de la seguridad jurídica y preexistencia de la ley, que deba prevalecer en un momento histórico dado, en cuyo caso debe disponerlo **expresamente** en la ley y fundamentar la ruptura del principio de irretroactividad, por razones de justicia y equidad.”

La Corte Constitucional, también se ha manifestado sobre lo que en su sentir es una ley irretroactiva, y lo ha hecho en el siguiente sentido: “La esencia del principio de irretroactividad de la ley tributaria es la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están formalizados jurídicamente, salvo que se prescriba **un efecto más perfecto** tanto para el sujeto de derecho, como para el bien común, de manera concurrente, caso en el cual la retroactividad tiene un principio de razón suficiente para operar. Pues lo imperfecto siempre se sujeta a lo más perfecto, dada la naturaleza perfectible de la legalidad”.<sup>3</sup>

Así, de los argumentos expuestos podemos concluir, que el parágrafo transitorio del artículo 24 de la Ley 788 de 2002, simplemente consagra expresamente el efecto de la irretroactividad de las normas tributarias, concretamente frente a las pérdidas ya sufridas y cuantificadas en un período. El legislador incluyó expresamente una regla de derecho transitorio para respetar el plazo anterior.

## **II. Principio de igualdad-no existe vulneración derivada de diferencias entre un régimen anterior y el que lo reemplaza.**

Una vez analizado el tema de la irretroactividad debe observarse el problema jurídico que se debe resolver y que responde al siguiente interrogante: ¿Desconoció el legislador los principios de equidad tributaria e igualdad, al permitir que las sociedades puedan compensar las pérdidas fiscales, registradas a 31 de diciembre de 2002, con las rentas que obtuvieron dentro de los **cinco períodos siguientes**, teniendo en cuenta que la Ley 1111 de 2006 estableció que las pérdidas pueden ser compensadas sin límite temporal alguno?

Las demandantes reclaman como inequitativo que el nuevo régimen, contemplado en la Ley 1111 de 2006, que no establece término para compensar y levanta algunas de las limitaciones cuantitativas, especialmente la de la cuota máxima del 25% de la pérdida anual, no se aplique a las pérdidas o saldos pendientes por amortizar,

<sup>3</sup> Corte Constitucional, sentencia C-549 de 1993.

aunque la relación jurídica que da derecho a la minoración hubiera nacido al amparo de la legislación antigua.

Es cierto, como lo sostiene la demanda, que la ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de todos los que sean llamados a satisfacer los tributos, con base en los principios de generalidad, igualdad, progresividad y equidad pero en este caso no se está estableciendo un gravamen del que se excluyan algunos ni un beneficio tributario al que no accedan todos los cobijados por la ley, a partir de su vigencia. Se trata, como lo ha dicho la doctrina y reconocido la Corte Constitucional<sup>4</sup>, de una minoración estructural que tenía larga tradición en nuestra legislación, según la cual quien pierda en un ejercicio puede compensar esa pérdida en el futuro. No obstante, la forma de determinar la pérdida a compensar es distinta según la legislación aplicable, de manera que no puede sostenerse que la minoración actual sea más favorable a todos los contribuyentes con pérdidas ya registradas hasta 2002, que dicho sea de paso, se pueden compensar según la ley vigente en el momento de su causación hasta el año 2007 dado que a partir de ese momento decae el régimen transitorio. La Ley 1111 de 2006 se debe aplicar uniformemente a todos los contribuyentes que incurran en sus presupuestos normativos mientras que la ley anterior, 75 de 1986, art. 84, compilada en el Decreto 624 de 1989, aplica a quienes tenían pérdidas o saldos por compensar en esa fecha.

---

<sup>4</sup> Corte Constitucional Sentencia C-540/05. "No obstante, no todas las disposiciones que consagran disminuciones de la carga tributaria constituyen beneficios tributarios pues no todas ellas tienen el propósito de estimular, incentivar o preferenciar determinados sujetos o actividades, sino que simplemente pretenden no perjudicar o hacer efectivos los principios de justicia, equidad y progresividad. En consecuencia, a juicio de la Corte Constitucional "para que una determinada disposición se pueda considerar como un beneficio tributario, debe tener esencialmente el propósito de colocar al sujeto o actividad destinataria de la misma, en una situación preferencial o de privilegio, con fines esencialmente extrafiscales".

Acogió, entonces, este Tribunal la distinción establecida por la doctrina fiscal entre beneficios tributarios y las así denominadas genéricamente minoraciones estructurales, según la cual estas últimas si bien reducen la carga impositiva o excluyen o exoneran a un determinado sujeto del deber de contribuir representan simplemente un reconocimiento de los principios de tributación, y sin ellas el sistema tributario o un determinado impuesto, no podrían ser calificados a primera vista como justos equitativos y progresivos. En otras palabras, aquellas previsiones legales que solamente pretenden reconocer y hacer efectivos los más elementales principios de la tributación no constituyen verdaderos incentivos, sino simplemente maneras o formas de no hacer de un tributo una herramienta de castigo o un elemento de injusticia.

Como la demanda no presenta enjuiciamiento alguno sobre los contribuyentes que hubieren sufrido pérdidas en el período que va desde enero de 2003 a diciembre de 2006, bajo la vigencia de la Ley 788 de 2002, no penetraremos en el modo ni en el plazo para ejercer tales derechos de compensación y nos concentraremos en los dos extremos planteados: Los contribuyentes con pérdidas hasta diciembre de 2002 y los cobijados por la Ley 1111 de 2006, para determinar si el trato diverso respecto del plazo es violatorio de la igualdad en la ley y de la equidad tributaria.

La Corte Constitucional en Sentencia 1261 de 2005 resumió las principales líneas del test de igualdad en materia tributaria así:

*“Ahora bien, «[l]a igualdad exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran **cobijados bajo una misma hipótesis**», en tanto que garantía de no discriminación. De acuerdo con este criterio, la Corte ha declarado la inconstitucionalidad o la constitucionalidad condicionada de normas tributarias, por ejemplo, las que prevén exenciones que no responden a un criterio objetivo de diferenciación y que por lo tanto resultan discriminatorias. Según esta Corporación,*

---

Las minoraciones estructurales, a pesar de suponer un tratamiento diferente de los sujetos gravados, se caracterizan porque no tienen como propósito principal incentivar o crear preferencias sino coadyuvar a la definición y delimitación del tributo y a la aplicación práctica de los principios de tributación. Su finalidad no es incentivar, estimular o preferir determinados sujetos o actividades sino simplemente “no perjudicar”, es decir, realizar los principios de justicia, equidad, progresividad y capacidad económica. Por eso operan al interior del tributo y contribuyen a la exacta definición y cuantificación del supuesto de hecho, de la base gravable y del monto de la tarifa tributaria, por lo tanto afectan a la riqueza o al sujeto gravado con base en consideraciones que obedecen fundamentalmente a su aptitud para contribuir a sufragar los gastos públicos.

Ahora bien, una vez hecha la anterior diferenciación encuentra esta Corporación que la compensación de pérdidas fiscales corresponde realmente a una minoración estructural y no a un beneficio tributario, pues su verdadero propósito no es incentivar o preferir a un determinado sujeto o actividad económica con fines extrafiscales, sino simplemente hacer efectivo el principio de equidad en el pago del impuesto a la renta, al permitirle a las sociedades compensar las pérdidas fiscales que han tenido en períodos anteriores. Es decir, su finalidad es «no perjudicar» a las sociedades afectadas por desempeños económicos negativos y permitirles compensar las eventuales pérdidas sufridas en atención a su real capacidad de pago. Entonces, para determinar la constitucionalidad del inciso demandado no se aplicarán los criterios específicos señalados por esta Corporación en materia de beneficios tributarios, sino que se aplicarán los test habitualmente empleados para evaluar la libertad de configuración del legislador en materia tributaria.



*«[s]i el legislador grava con un impuesto un hecho, acto o negocio, por ser precisamente indicativos de riqueza actual o potencial, no puede dejar de hacerlo ante situaciones semejantes o equiparables, salvo que militen razones poderosas de política fiscal o fines extra-fiscales relevantes, siempre que, en este último caso, los mismos estén al servicio de bienes protegidos por la Constitución o de metas ordenadas por ella. La Corte no excluye que algunas exenciones o beneficios fiscales tengan una justificación atendible y puedan por lo tanto adoptarse. Lo que se quiere significar es que sólo pueden introducirse como instrumentos dirigidos a configurar materialmente la carga tributaria de manera técnica, justa y equitativa. Por el contrario, cuando la exención o beneficio fiscal, no tiene razón de ser distinta de la mera acepción de personas, ella se presenta contraria a la generalidad del tributo y, frente a los obligados que se encuentran en la misma relación con el hecho imponible, como clara afrenta al principio de igualdad en la carga tributaria. El deber cívico de contribuir con el erario, con arreglo a la capacidad económica y en los mismos términos fijados por la ley, se predica por igual de las personas que se encuentran **en la misma situación contemplada por la norma.**»*

Precisamente, el ICDT destaca que con la expedición de la Ley 1111 de 2006 se unificó el tratamiento de las pérdidas que soporten los contribuyentes del Impuesto sobre la renta durante su existencia, de manera que hoy en día hay un tratamiento general, con ciertas limitaciones para quienes se enfrenten a crisis económicas o coyunturas desfavorables puesto que el Estado asume con ellos los efectos de su menor capacidad contributiva, sin perjuicio del impuesto mínimo liquidado sobre la renta presuntiva, que protege el recaudo y la financiación de los gastos públicos. Mantener un trato especial para los hechos ya cumplidos con lo cual se preserva el régimen vigente para los contribuyentes en dos aspectos: monto y caducidad respecta la diferencia de situaciones y el plazo ya transcurrido para ejercer el derecho a enjugar las pérdidas fiscales.

Las consecuencias jurídicas que resultan de la diferenciación son adecuadas y proporcionales al fin que se persigue, que es mantener la seguridad jurídica y no producen un resultado especialmente gravoso o desmedido para el contribuyente que ya conocía las consecuencias de su pérdida registrada. No constatamos una desigual presión fiscal sobre un determinado grupo en el caso del tránsito normativo del sistema de pérdidas fiscales, debido a que el régimen anterior a 2002 era sólo comparable con el previsto en la referida Ley 788 de 2002, que no podía conocer el de la reforma que ocurriría cuatro años más tarde. Este período intermedio, como se vio, amplió el plazo de caducidad pero endureció los requisitos para acceder a la minoración e introdujo otros límites cualitativos y cuantitativos. Ahora, al expedir la nueva ley se conserva el régimen transitorio por el año que faltaba para su extinción.

Tal y como la Corte lo ha expresado “la razón de ser de un artículo transitorio es permitir el tránsito de legislación y facilitar la implementación de las nuevas disposiciones”.<sup>5</sup>

También ha distinguido la situación de quienes están más cerca de cumplir con los requisitos de un determinado régimen aunque sean titulares de una simple expectativa, que no es la misma situación de quienes llevan poco tiempo, razón que motiva que el legislador consagre un régimen de transición, que en algunas materias es más favorable, como ocurre con el derecho laboral en punto del régimen de transición para pensiones<sup>6</sup>. En todo caso el cambio legislativo posterior no les aplica a los que tuvieron pérdidas registradas a 31 de diciembre de 2002, luego no puede decirse que se hubieran violado sus derechos ni frustrado sus expectativas. Sus derechos no se menoscaban por el cambio de régimen ya que en derecho tributario, a diferencia del derecho penal y en algunos casos el laboral, no existe el principio de favorabilidad, a menos que se trate de la imposición de sanciones tributarias.

Adicionalmente, el argumento de las demandantes, según el cual, por la expedición de un nuevo régimen respecto a las pérdidas fiscales intemporal, hace inconstitucional, de forma sobrevenida el límite temporal anterior por inequidad, olvida uno de los elementos que debe observarse siempre para constatar si se está frente a una norma discriminatoria, **la similitud en las circunstancias**. Tanto la igualdad como la equidad tributaria exigen una comparación que involucre contribuyentes colocados en igualdad de circunstancias<sup>7</sup>.

Así, en el caso que se consulta no puede configurarse una violación al principio de igualdad por las siguientes razones:

- Todos los contribuyentes que tuvieron pérdidas hasta el 2002 están en circunstancias iguales y están sujetos a un trato uniforme que les exige tener rentabilidad so pena de extinción de su derecho por no ejercitarlo.
- Los contribuyentes que tuvieron pérdidas a partir del año 2007, se encuentran en circunstancias diferentes, ya que existe un nuevo régimen aplicable, previamente conocido según el cual no es necesario obtener rápidamente rentas para poder compensar las pérdidas.

Por lo anterior no puede sustentarse una vulneración al principio de igualdad, a causa de la diferencia entre ambos regímenes, los cuales aplican frente a lapsos distintos, y operaron bajo leyes distintas, en los periodos cubiertos por cada norma.

---

<sup>5</sup> Sentencia C-544 de 1992 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

<sup>6</sup> Sentencia C-754 de 2004.

<sup>7</sup> Sentencia C-690/96 MP Alejandro Martínez C.

Precisamente en la Sentencia, C-1215 de 2001 la Corte tuvo ocasión de pronunciarse sobre un cargo análogo, con un régimen transitorio de carácter tributario. Allí se argumentó de la siguiente manera:

“El descuento tributario del IVA pagado en la adquisición o nacionalización de activos fijos establecido por la Ley 63 de 1992, fue derogado por la Ley 488 de 1998. Inicialmente: tal descuento debía aplicarse al impuesto de renta del mismo año de la nacionalización o adquisición de los activos. Posteriormente, la Ley 223 de 1995 dispuso que cuando ello no fuese posible, los contribuyentes podrían **solicitarlo en los años subsiguientes, sin imponer un límite temporal**. La Ley 488 dispuso que quienes para la fecha de expedición de esa ley tuviesen saldos pendientes por descontar, **podrían solicitarlos** dentro de los cinco años siguientes.

Esta última disposición de la Ley 488 de 1998, o sea aquella mediante la cual se estableció un plazo de cinco años para solicitar el beneficio ya causado, fue demandada ante la Corte, por considerar el actor que la misma tenía alcance retroactivo y afectaba derechos adquiridos de los contribuyentes. Dicha demanda fue resuelta mediante Sentencia **C-926 de 1999**, en la cual la Corte hizo una distinción: Los contribuyentes que para el momento de expedirse la Ley 488 de 1998 ya se hubiesen hecho acreedores al beneficio del descuento tributario, tenían una situación jurídica consolidada respecto de su posibilidad de solicitar tal descuento. Sin embargo, encontró la Corte que tal situación no se predicaba respecto de la oportunidad para hacer la solicitud y que el hecho de que el legislador no hubiese fijado un límite temporal para el efecto no quería decir que no pudiese hacerlo en el futuro. En consecuencia, la Corte declaró exequible la disposición acusada, al encontrar que la misma se desarrollaba dentro del ámbito de configuración que en materia tributaria tiene el legislador y que, más que desconocer un derecho, por el contrario, implicaba una previsión del legislador orientada a protegerlo, cuando **al derogar el beneficio dispone la oportunidad para que quienes ya se hicieron acreedores al mismo puedan solicitarlo**.

Tal decisión de la Corte responde a la aplicación del principio de la confianza legítima que se deriva del artículo 83 de la Constitución, en la medida en que **si bien no podía predicarse que respecto de la oportunidad para solicitar el descuento existiese una situación jurídica consolidada, si cabía pensar en que el contribuyente podía tener una expectativa fundada en que tal oportunidad se le brindase de una manera razonable, en función de los fines a los que obedeció la medida. Esto es, si la oportunidad para solicitar el descuento en los periodos subsiguientes obedeció a la consideración de que en ocasiones no era posible que el**

mismo se solicitase en un solo período gravable, el plazo que luego se fijase para ese efecto, debía ser congruente con ese objetivo. Y ese fue el análisis de razonabilidad que hizo la Corte en su momento.

El mismo análisis cabe en la presente oportunidad, porque no obstante que el legislador había determinado en cinco años el plazo que hasta 1998 era indefinido, ello no quiere decir que, respetando la situación consolidada en cabeza de quienes se hubiesen hecho acreedores al beneficio con anterioridad y por virtud de la cual deben tener la oportunidad para hacerlo efectivo, el legislador, en ejercicio de su potestad de configuración, **no pueda variar el plazo cuando existan razones que así lo justifiquen**. Sin embargo, si bien en este caso, respecto del plazo fijado con anterioridad, el legislador no se enfrenta a una situación jurídica consolidada, si debe respetar la confianza legítima que se ha generado en los beneficiarios, confianza que radica en que el plazo **habrá de ser razonable en función de su suficiencia para que el beneficio pueda hacerse efectivo en ese término**. (Hemos subrayado)".<sup>8</sup>

De esta forma, el legislador en desarrollo de sus facultades constitucionales, puede modificar, suprimir o crear un tributo, sin que por ello los contribuyentes puedan considerar que se les vulnera el principio de igualdad, siempre y cuando no establezca discriminaciones injustificables las cuales no se dan por simples diferencias de plazos a punto de extinguirse del régimen anterior frente al nuevo. El razonamiento de la accionante podría prestarse, por ejemplo, para considerar inconstitucionales las normas de la Ley 1111 de 2006 que señalan una disminución paulatina en las tarifas de los impuestos de renta y de timbre, por establecer tratos distintos para los contribuyentes según el período gravable, lo cual se repite, no es posible ya que todos, en cada período gravable están en pie de igualdad.

Aunque el régimen de pérdidas consolida la situación jurídica al tiempo de sufrir la pérdida, mientras que el plazo teóricamente podría ser prorrogado o ampliado, cabe pensar que mantenerlo, expresamente como hizo la norma, permite que los contribuyentes involucrados lo hiciesen efectivo, considerando que solo faltaba un año para cumplirse el plazo prefijado.

Repetimos, la demanda no acusa de desigual la situación de quienes sufrieron pérdidas en el período 2003 a 2006, en cuyo caso quizás cabría un análisis diferente, en el que no es del caso penetrar, de cara a la norma demandada que es el parágrafo que fija un límite para las pérdidas fiscales **registradas a 31 de diciembre de 2002**.

---

<sup>8</sup> Sentencia C-1215/01 MP Rodrigo Escobar Gil.

En conclusión, una norma puede ser discriminatoria y contraria al principio de igualdad, cuando de su texto se producen efectos distintos para particulares en circunstancias similares, o cuando existen dos o más normas, que coexisten produciendo efectos diversos para antes que se encuentran en eventos iguales, pero no cuando se profiere una norma que aplica a futuro y que reemplaza un régimen anterior.

### **CONCLUSIONES**

En opinión del ICDT la norma acusada, artículo 24 de la Ley 788 de 2002, no es inconstitucional por ratificar las reglas de lo que se ha denominado “conflicto de las leyes en el tiempo”, que resultaba de la sucesión de la Ley 75 de 1986 y la ley acusada: párrafo transitorio.

La Ley 1111 de 2006 con la cual se plantea la comparación de grupos desiguales no dispone un derecho intertemporal o transitorio razón por la cual se ratifican los efectos pro futuro de la nueva ley y la intangibilidad de las situaciones consolidadas bajo el imperio de las leyes antiguas, que es lo normal frente a la renovación del derecho legislado.

En todo caso, no existe desigualdad entre situaciones fácticas que no son idénticas por no haber surgido en el mismo momento histórico ni bajo las mismas reglas legales.

De los Honorables Magistrados,

Respetuosamente,

**(Fdo.) ÁLVARO LEYVA ZAMBRANO, Vicepresidente ICDT**

**NOTA DEL EDITOR:** El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-508 del 21 de mayo de 2008** por la cual la Corte Constitucional resolvió:

Declarar **EXEQUIBLE** el párrafo transitorio del artículo 24 de la Ley 788 de 2002.

**SALVAMENTO DE VOTO  
DE LOS DOCTORES CATALINA HOYOS JIMÉNEZ Y JUAN PABLO GODOY  
FAJARDO A LA PONENCIA MAYORITARIA APROBADA POR EL CONSEJO  
DIRECTIVO DENTRO DEL EXPEDIENTE D-6976**

Con todo respeto nos apartamos de la posición mayoritaria adoptada en la ponencia de la referencia, por los siguientes motivos:

**1. El objeto del debate**

Independientemente de la forma en que se citan en la demanda las fuentes normativas que dan origen a la norma cuya declaratoria de inconstitucionalidad se solicita, es claro que la acción de inconstitucionalidad se dirige en contra del párrafo transitorio del actual artículo 147 del E.T., en cuanto establece que *“las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales registradas a 31 de diciembre de 2002 en cualquier año o período gravable, con las rentas que obtuvieron dentro de los cinco períodos gravables siguientes al período en que se registraron”*.

No obstante lo anterior, la forma en que se presentan en la demanda las fuentes de las cuales deriva la norma en comentario, no es muy útil para efectos de hacer comprensible los cargos expuestos en la demanda. En efecto, las actoras sostienen que su demanda se dirige en contra del artículo “24 de la Ley 788 de 2002”, pero (a nuestro modo de ver) lo que realmente se demanda es el artículo 5 de la Ley 1111 de 2006 en cuanto al modificar el artículo 24 de la Ley 788 mencionado, mantuvo incólume su párrafo transitorio, que es precisamente el demandado. Esta precisión nos parece importante hacerla, porque si bien no tiene la virtualidad de denotar un vicio sustancial en la formulación de los cargos (finalmente, independientemente de la fuente normativa citada en la demanda, el párrafo transitorio está vigente y es idéntica su redacción en las dos normas citadas), sí hace mucho más evidenciable el tratamiento diferencial (que aún no quiero calificar) que existe entre las pérdidas sufridas por los contribuyentes en el año 2002, frente al tratamiento de las pérdidas sufridas en los años 2003 y siguientes.

En definitiva, el objeto del debate es el siguiente: **es acorde con la Constitución el hecho de que las pérdidas sufridas por un contribuyente en el año 2002 sólo puedan compensarse con las rentas líquidas obtenidas en los 5 años siguientes (es decir, hasta 2007), mientras que las pérdidas sufridas en los años 2003 y siguientes puedan ser compensadas indefinidamente?** Ahora bien, subrayo el año 2002, porque las pérdidas sufridas en los años 2001 y anteriores ya no pueden ser objeto de este debate, en cuanto las mismas se consolidaron al amparo de disposiciones anteriores y, en consecuencia, ya no es posible solicitar su compensación.

## 2. Tránsito normativo

La comprensión del debate planteado en la demanda, exige un estudio serio de la forma en que resultan aplicables las nuevas disposiciones que regulan las pérdidas fiscales. La Ley 1111 de 2006 (expedida el 27 de diciembre de dicho año) modificó las reglas de temporalidad y porcentualidad para efectos de la compensación de las pérdidas fiscales en períodos posteriores a su ocurrencia. Aún cuando no nos referiremos, por ahora, al párrafo transitorio demandado, la disposición se orienta en los siguientes términos:

*“Art. 147. –Inc. 1°. Modificado por el artículo 5° de la Ley 1111 de 2006.  
Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los períodos gravables siguientes sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios”.*

Esta disposición, por su parte, modificó el anterior inciso primero del artículo 147 del E.T., que en su versión anterior a la Ley 1111 (cuya fuente era, precisamente, el artículo 24 de la Ley 788 de 2002) decía:

*“Art. 147. –Inc. 1°. Modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002.*

*Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales ajustadas por inflación, determinadas a partir del año gravable 2003, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren dentro de los ocho (8) períodos gravables siguientes, sin exceder anualmente del veinticinco por ciento (25%) del valor de la pérdida fiscal y sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios”.*

Esta última regla sólo pretendió regular la compensación de las pérdidas fiscales originadas a partir de 2003, lo cual es clarísimo en la redacción transcrita. Sin embargo, para reforzar tal premisa, el artículo 24 de la Ley 788 introdujo un párrafo transitorio al mismo artículo, que es el que hoy se demanda, según el cual:

*“Parágrafo Transitorio. Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales registradas a 31 de diciembre de 2002 en cualquier año o período gravable, con las rentas que obtuvieren dentro de los cinco períodos gravables siguientes al período en que se registraron”.*

Para entender este párrafo transitorio, es importante acudir a lo preceptuado por la regla vigente hasta el 31 de diciembre de 2002 que, de acuerdo con la disposición

demandada, sigue rigiendo las pérdidas incurridas hasta esa fecha, es decir, el artículo 147 del E.T. en su versión anterior a esa fecha:

“Art. 147.

*Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales sufridas en cualquier año o período gravable, con las rentas que obtuvieren dentro de los cinco períodos gravables siguientes. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios”.*

Al leer esta última disposición puede verse que la razón de ser del párrafo transitorio del artículo 24 de la Ley 788 de 2002 fue evidente: lo que se pretendió fue proteger la *confianza legítima* de los contribuyentes que habían generado pérdidas en períodos anteriores a la vigencia de la Ley 788 de 2002, quienes tenían la *expectativa* de poder compensar dichas pérdidas en los 5 años siguientes, sin ninguna limitación porcentual. Evidentemente para la mayoría de contribuyentes la Ley 788 resultaba desfavorable al compararse con la normativa anterior que estaba siendo derogada, pues la misma limitaba la posibilidad de compensar cada pérdida a un 25% anual (cuando antes podía hacerse al 100%), aunque en un período mayor. Por esta razón la Ley 788 determinó, tanto en su inciso primero como en su párrafo, que el tratamiento por ella previsto sólo sería aplicable a las pérdidas originadas a partir de 2003 y que, las pérdidas originadas en períodos anteriores, seguirían rigiéndose por la disposición anterior. En definitiva, el párrafo transitorio contiene una manifestación expresa en el sentido de que las normas que regulaban las pérdidas fiscales con anterioridad a la Ley 788, deben ser aplicadas de manera *ultraactiva*.

Si resumiéramos entonces este tránsito legislativo, encontraríamos que:

- En un primer momento, antes de la Ley 788 de 2002, se prescribió que todas las pérdidas fiscales eran compensables con las rentas de años futuros, sin limitación porcentual, sin exceder los 5 años siguientes al año en que se originó la pérdida.
- Luego, en 2002 (con la Ley 788, aplicable a partir de 2003 en materia del impuesto sobre la renta en aplicación del artículo 338 de la C.P.), se quiso poner unas limitaciones a la facultad de compensar pérdidas fiscales en años siguientes por parte de los contribuyentes, mediante la determinación de que sólo podría compensarse anualmente hasta el 25% de cada pérdida, aunque con la posibilidad de que ello se hiciera en un período más extenso, es decir, de 8 años. Sin embargo, quizás para evitar defraudar la confianza legítima de la mayoría de contribuyentes, quienes esperaban no tener ningún límite distinto al del tiempo para la compensación de



las pérdidas ocurridas en ejercicios anteriores a 2003, la Ley 788 dispuso que la modificación al artículo 147 del E.T. sólo tendría efectos para las pérdidas generadas a partir de ese año y que, en consecuencia, el artículo 147 del E.T. en su versión anterior (que estaba siendo modificado) tendría efectos *ultraactivos* hasta que las pérdidas reguladas por el mismo (es decir, las anteriores al 1 de enero de 2003) recibieran cabalmente el tratamiento previsto en dicha norma anterior.

- Hoy día, en la Ley 1111, se dispone que las pérdidas fiscales son compensables sin limitación en el tiempo y sin limitación porcentual, en los años posteriores a su ocurrencia. Esta norma, por su parte, eliminó cualquier referencia a los años en los cuales tuvo origen la pérdida (como sí lo hizo la Ley 788), aunque conservó el parágrafo transitorio del artículo 24 de la Ley 788 de 2002, que prescribe que las pérdidas originadas en períodos anteriores a 2003 son compensables en los términos establecidos en la normativa vigente a esa fecha.

De lo anterior queremos resaltar un hecho: el parágrafo transitorio demandado, que sin duda pudo tener un propósito *favorable* en el 2002 (en cuanto se basó en el principio constitucional de la buena fe y, concretamente, de confianza legítima), deja de tener tal connotación con la entrada en vigencia de la Ley 1111 de 2006. Ello, por cuanto la nueva disposición es mucho más favorable que el tratamiento que previó la Ley 788 de 2002 e, incluso, que el tratamiento previsto en el artículo 147 del E.T., antes de la expedición de la Ley 788. En efecto, la nueva disposición permite la compensación de las pérdidas fiscales en años posteriores a su ocurrencia sin limitación temporal y sin limitación porcentual. En otros términos, el nuevo parágrafo determina que las pérdidas originadas hasta el año 2002 tienen una limitación temporal (de 5 años) para efectos de su compensación, mientras que las de 2003 y siguientes no tienen ninguna limitación, ni temporal, ni porcentual, para efectos de la misma.

### 3. Cómo aplicar este tránsito normativo?

También es importante desarrollar este punto en aras de resolver el debate propuesto. Ello obedece a que (i) sólo un entendimiento cabal de la manera de aplicar el tránsito normativo puede llevarnos a evidenciar con mayor claridad los cargos de la demanda, pero también a que (ii) sobre este particular se han planteado las más diversas posiciones, las cuales evidencian la gran inseguridad jurídica a la que está sujeto el tema puesto a consideración de la Corte por las demandantes.

La posición de algunos doctrinantes (a la cual nos adherimos), es que las normas que regulan la compensación de pérdidas fiscales tienen la virtualidad de afectar la

*compensación* de pérdidas *originadas* en ejercicios anteriores a su entrada en vigor (obviamente, salvo que la nueva ley disponga otra cosa), por la sencilla razón de que ello no comporta una aplicación retroactiva de la ley nueva, como tampoco vulnera derechos adquiridos y porque acaso sólo viene a incidir sobre la *expectativa* que tiene un contribuyente que ha arrojado pérdidas fiscales en años anteriores, a que ellas *puedan* ser compensadas en años posteriores (es decir, que puedan afectar la base gravable del impuesto en años posteriores) sobre la base del cumplimiento de las condiciones establecidas en la ley anterior.

Sin embargo hay otro sector, encabezado por la DIAN (lo cual puede leerse en el memorando explicativo de la Ley 1111 expedido por dicha entidad), que ha considerado que las nuevas regulaciones sobre pérdidas fiscales sólo son aplicables a las pérdidas *originadas* a partir de la entrada en vigor de la nueva ley (salvo que la propia ley disponga otra cosa), por cuanto a su juicio aplicarlas a las pérdidas originadas en períodos anteriores comporta una aplicación “retroactiva” de la nueva norma. En definitiva, según esta posición, las disposiciones anteriores siguen siendo aplicadas a las pérdidas *originadas* en ejercicios anteriores, a pesar de que su *compensación* opere en años posteriores en los cuales dichas disposiciones ya no están vigentes y a pesar de que tengan incidencia sobre bases gravables de ejercicios posteriores en los cuales dichas normas pueden ya no tener ninguna vigencia.

La determinación de la validez de una cualquiera de estas dos teorías, resulta crucial para resolver el debate bajo estudio.

En aras de resolver esta discusión, me parece importante evidenciar que, a nuestro parecer, la misma no comporta como tal un problema de retroactividad o de ultraactividad de la ley. Es más, hablar de retroactividad o de ultraactividad no aporta nada a este debate, porque tal discusión nos lleva a un círculo vicioso: si sostenemos que la nueva ley no puede aplicarse a pérdidas *originadas* en períodos anteriores en aras del principio de la *irretroactividad* de la ley tributaria (la nueva, diríamos), tenemos que concluir, entonces, que la norma anterior tiene que ser aplicada *ultraactivamente* en aquellos períodos en los cuales las pérdidas tienen que ser compensadas. Pero si, en este sentido, decimos que lo anterior nos fuerza a la aplicación ultraactiva de la ley anterior, inmediatamente surge el hecho de que la ultraactividad es un fenómeno *excepcional* que sólo puede presentarse en los casos en que (i) se trate de una disposición procedimental relativa a un término, caso en el cual debe aplicarse lo previsto en el artículo 40 de la Ley 153 de 1887<sup>1</sup>; (ii) se trate

---

<sup>1</sup> De acuerdo con esta disposición, la ley procesal tiene efecto general inmediato, salvo las relativas a los términos, cuando estos ya hubieren empezado a correr. En estos casos, la norma anterior se aplica *ultraactivamente*, de manera que se respete el término iniciado durante su vigencia.

de un término de prescripción, caso en el cual el artículo 41 de la misma ley autoriza a que el prescribiente opte por una aplicación *ultraactiva* de la norma anterior si le resulta más favorable; (iii) cuando la nueva ley lo ordena expresamente, como sucedió con el artículo 24 de la Ley 788 de 2002 al establecer que la norma anterior se aplicaría a las pérdidas originadas en ejercicios anteriores a su vigencia o (iv) cuando pueda predicarse la existencia de un derecho adquirido al amparo de la legislación anterior, que obligue a la aplicación de dicha ley anterior.

Nótese entonces el dilema: *ultraactividad* o *retroactividad*. En materia tributaria, es claro que lo segundo no es un camino, por disposición constitucional... Sin embargo, quiere ello decir que debemos optar por defender a ultranza la *ultraactividad* de la ley anterior?

Tratándose de pérdidas fiscales que el contribuyente ha *arrojado* en períodos anteriores a su *compensación*, para seguir demostrando que el debate no puede resolverse en estos términos, tenemos lo siguiente:

- i) las normas que las regulan no son de procedimiento, sino de carácter sustancial, en cuanto inciden directamente en la base gravable del impuesto sobre la renta **del año en el cual ocurre la compensación**. Por ello, por esta vía, no podemos sugerir su aplicación *ultraactiva*.
- ii) no regulan términos de prescripción, porque no regulan la forma en que un contribuyente puede adquirir o perder derechos por el paso del tiempo, sino simplemente la forma en que la base gravable de su impuesto puede verse afectada en un determinado ejercicio, hecho que nos lleva a la misma conclusión.
- iii) **no constituyen un derecho adquirido para el contribuyente**, porque los derechos adquiridos son aquellos “consolidados al amparo de leyes anteriores” y nuestro ordenamiento sólo permite la compensación de pérdidas *originadas en ejercicios anteriores* en la medida en que el contribuyente cumpla con ciertas condiciones *en el (los) ejercicio(s) posterior(es) en el (los) cual (es) obtenga la compensación*. Dichas condiciones, tradicionalmente, se han concretado en (i) la obtención de rentas positivas en períodos futuros —porque sin las mismas la compensación no es posible—; (ii) en lapsos o porcentajes máximos definidos por la legislación y (iii) en la existencia del contribuyente en años futuros, pues si ello no ocurre la posibilidad de compensar las pérdidas se pierde por completo.

En este último punto quisiéramos enfatizar que nosotros no podemos trasladar categorías de otros ordenamientos —particularmente los derivados

del derecho anglosajón— al caso de Colombia. En este sentido, existen ordenamientos para los que el simple hecho de arrojar una pérdida en un ejercicio hace que el contribuyente tenga el *derecho* inmediato y legítimo a obtener su compensación (algunas legislaciones, por ejemplo, permiten al contribuyente no sólo compensar sus pérdidas con utilidades de ejercicios futuros, sino que inclusive le permiten *devolverse* a años anteriores con tal fin y de ahí que consagren figuras como las del *carry forward* y el *carry back*<sup>2</sup>, al tiempo en que prevén la consolidación de sumas a favor del contribuyente por este concepto aún a pesar de su desaparición jurídica). Sin embargo, nuestra situación en materia de pérdidas fiscales es clara: el contribuyente no tiene el *derecho* a compensar por el simple hecho de haber arrojado una pérdida, salvo que cumpla con todos los requisitos previstos en la legislación, requisitos que deben cumplirse en el año en el cual opera la compensación. Es por esta razón, que en materia de pérdidas fiscales originadas en ejercicios anteriores no pueda hablarse de “derechos” adquiridos sino de “meras expectativas” y es por eso que, si el contribuyente espera la aplicación de la ley anterior cuando la misma le resulta más favorable, lo hace en aras de la **confianza legítima**, no en aras de la no aplicación retroactiva de la ley posterior.

En definitiva, la tesis según la cual las normas que regulan pérdidas fiscales sólo pueden ser aplicadas a pérdidas *originadas* a partir de su entrada en vigor, con el argumento de que lo contrario comportaría una aplicación *retroactiva* de la ley tributaria —por ende prohibida constitucionalmente según los cánones de los artículos 338 y 363 de la C.P.—, no tiene en cuenta que la misma termina sugiriendo una aplicación “ultraactiva” de las anteriores disposiciones, o lo que es lo mismo, la aplicación hacia el futuro de disposiciones que se encuentran formalmente derogadas. Pero tal parecer no tiene en cuenta que si bien la retroactividad de una norma sólo lo puede ser por excepción (y en materia tributaria definitivamente no puede extenderse a aspectos sustanciales del tributo, por mandato constitucional), la ultraactividad de la ley también goza de la misma característica, es decir, también es excepcional.

¿Cómo resolver, entonces, este problema?

De acuerdo con los principios de la Ley 153 de 1887, la ley tiene efecto general inmediato, con la única limitación de no afectar derechos adquiridos en vigencia de disposiciones anteriores. Las excepciones a dicha regla son la *retroactividad*, es decir la posibilidad de aplicar una ley a situaciones ocurridas en vigencia de una ley

<sup>2</sup> El “*carry forward*” implica la posibilidad de compensar pérdidas de un ejercicio, con utilidades de ejercicios siguientes; mientras que el “*carry back*” permite compensarlas con las utilidades de ejercicios anteriores.

anterior; y la *ultraactividad*, o la posibilidad de que una ley tenga efectos más allá de su vigencia. Sin embargo, los dos fenómenos, como excepcionales que son, sólo pueden ocurrir cuando la ley expresamente así lo disponga o cuando un derecho adquirido implique la imposibilidad de aplicar la ley posterior.

Para aplicar la anterior teoría al caso concreto, podemos partir del hecho de que las normas que regulan las pérdidas fiscales, establecen las reglas aplicables a dos aspectos concernientes a las mismas: (i) el *origen* de la pérdida y (ii) la forma en que dicha pérdida debe ser *compensada* en períodos futuros. La determinación sobre el *origen* de la pérdida es fundamental en un régimen tributario, porque ante su inexistencia el contribuyente no tendría más remedio que llevar su resultado final (renta líquida) a una cifra igual a cero (0), mas no a un resultado negativo *potencialmente* trasladable, por la vía de la compensación, a períodos futuros. Ahora bien, la determinación sobre la *compensación* de la pérdida también es fundamental, por cuanto es ella la que permite que el contribuyente pueda afectar la base gravable del ejercicio en el cual la pérdida resulta compensada, es decir, uno de los elementos esenciales del impuesto sobre la renta. En definitiva, si estas disposiciones no existieran, sencillamente el contribuyente no podría compensar sus pérdidas en períodos futuros, en cuanto el ordenamiento ni siquiera contemplaría la posibilidad de reconocer las pérdidas desde su *origen* y, por consiguiente, tampoco su *compensación* en períodos posteriores.

De esta manera, cuando de *originar* la pérdida se trata, **en el año del origen debe aplicarse la norma vigente en ese año, que regula dicho origen; y cuando de *compensar* la pérdida se trata, debe aplicarse la norma que regula dicha compensación, es decir, la del año en el cual opera la compensación.** Lo anterior debe mirarse siempre a la luz de que estas disposiciones, sobre todo las que tienen que ver con la *compensación* de pérdidas fiscales, tienen que ver directamente con la base gravable del impuesto sobre la renta del año en que la pérdida aparece compensada, pues el ordenamiento permite depurar dicha base mediante la sustracción de las pérdidas de ejercicios anteriores y, por ello, tales disposiciones deben, con mayor razón, quedar cobijadas bajo el principio general de que la ley tributaria tiene efectos inmediatos y hacia el futuro. Cualquier aplicación retroactiva o ultraactiva de la ley, entonces, debe ser descartada salvo que de la misma ley (y en el caso colombiano, de la Constitución, en el evento de la retroactividad), se derive otra cosa.<sup>3</sup>

<sup>3</sup> Un claro ejemplo de los eventos en los cuales la ley ordena la aplicación *ultraactiva* de una determinada disposición está dado por el mismo artículo 147 del E.T. en su versión anterior, es decir, la de la ley 788 de 2002, disposición según la cual la *compensación* de las pérdidas fiscales originadas con anterioridad a 2003, debía continuar rigiéndose por la normativa anterior a la entrada en vigencia de dicha ley.

Con base en lo anterior, si en el año 2007 el contribuyente va a hacer su declaración de renta y, por ejemplo, tiene pérdidas para compensar de ejercicios anteriores, la norma que debe consultar es la vigente en el momento de la compensación, que es 2007, es decir, el artículo 147 del E.T. tal como quedó modificado por la Ley 1111 de 2006. Por ello, las pérdidas de ejercicios anteriores pueden ser compensadas sin limitación temporal ni porcentual, porque la norma aplicable es la Ley 1111 de 2006 que precisamente se orienta en tal sentido. Tal proceder, de ninguna manera puede confundirse con una aplicación retroactiva de la Ley 1111, por la sencilla razón de que, como expusimos en el anterior párrafo, la compensación de la pérdida tiene efectos sobre la base gravable del impuesto del año 2007 (en el ejemplo), y no de la base gravable del impuesto de los años 2006 y anteriores y porque con ello no se evidencia ninguna aplicación retroactiva de la ley, en los términos expuestos.

Del mismo modo, para la declaración de renta del año 2006 la norma vigente era el artículo 147 tal como había sido concebido por la ley 788 de 2002, es decir, regía el principio según el cual las pérdidas *originadas* con anterioridad a 2003 eran compensables sin limitación porcentual y con una limitación temporal de 5 años (pues la Ley 788 sí ordenó, expresamente, una aplicación *ultraactiva* de las disposiciones anteriores en relación con la *compensación* de las pérdidas originadas hasta el 31 de diciembre de 2002); mientras que las pérdidas *originadas* a partir de 2003 eran compensables en 8 años, con una limitación del 25% anual. Este principio, entonces, debe mantenerse para la compensación de las pérdidas en 2006, en tanto la Ley 1111 no es aplicable a dicho período gravable.

#### **4. El tránsito normativo de cara al problema de constitucionalidad planteado**

La pregunta que sigue es hasta qué punto puede remontarse el contribuyente, para efectos de la aplicación de la Ley 1111, en cuanto la misma permite compensar las pérdidas fiscales *originadas* en ejercicios anteriores sin limitación temporal ni limitación porcentual.

Si no existiera el párrafo demandado, la respuesta sería clara: hasta el año 2002. Ello obedece a que las pérdidas *originadas* antes de dicha fecha se consolidaron en vigencia de las normas anteriores (o se *perdieron*, para utilizar un lenguaje más coloquial), razón por la cual no debe entenderse que el legislador, con la nueva disposición, trató de “revivirlas”. En efecto, las pérdidas de 2001 se regían, en virtud del antiguo artículo 147, por el principio de que su compensación debía operar en los 5 años siguientes, es decir, hasta 2006. Y, en 2006, todavía no había entrado a regir la Ley 1111 en materia del impuesto sobre la renta, tal como lo hemos expuesto a lo largo de este escrito, en aplicación del artículo 338 de la C.P.

No obstante, el párrafo demandado introduce un elemento **diferencial** en la aplicación de este principio, que a nuestro modo de ver tiene que ser revisado desde distintas perspectivas. En efecto, recordemos que la norma fuente de la disposición demandada fue precisamente el artículo 24 de la Ley 788 de 2002 que, en cuanto introdujo un tratamiento menos favorable para la compensación de las pérdidas, expresamente previó, tanto en su inciso primero como en el párrafo transitorio, que sus preceptos sólo serían aplicables a las pérdidas *originadas* a partir de 2003 y que, en tal sentido, la disposición anterior que estaba siendo derogada (que sin duda era más favorable) tendría una aplicación *ultraactiva* para las pérdidas originadas en períodos anteriores. Para el efecto, dicho inciso primero y el párrafo transitorio quedaron, en dicho artículo 24, así:

*“Art. 147. –Inc. 1°. Modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002.*

*Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales ajustadas por inflación, determinadas a partir del año gravable 2003, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren dentro de los ocho (8) períodos gravables siguientes, sin exceder anualmente del veinticinco por ciento (25%) del valor de la pérdida fiscal y sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios”.*

...

*“Párrafo Transitorio. Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales registradas a 31 de diciembre de 2002 en cualquier año o período gravable, con las rentas que obtuvieren dentro de los cinco períodos gravables siguientes al período en que se registraron”.*

Nótese entonces que el primer inciso de la norma era claro en que su mandato sólo sería aplicable a las pérdidas *originadas* a partir de 2003, por lo cual implícitamente estaba determinando la aplicación de la norma anterior a las pérdidas *originadas* pero aún no *compensadas* con anterioridad a dicha fecha. Sin embargo, para ser mucho más explícitos en lo que podríamos llamar un dictamen de *ultraactividad* en aras del principio constitucional de confianza legítima —no de irretroactividad, como expusimos hace un momento—, la norma introdujo un párrafo transitorio, aclaratorio de su precepto, en el sentido de que *“Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales registradas a 31 de diciembre de 2002 en cualquier año o período gravable, con las rentas que obtuvieren dentro de los cinco períodos gravables siguientes al período en que se registraron”*, es decir, bajo los mismos parámetros establecidos en el precepto que por la vía de la Ley 788 estaba siendo derogado.

Luego de ello, viene la expedición de la Ley 1111 que en su artículo 5° modifica el primer inciso del artículo 147:

*“Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los períodos gravables siguientes sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios”.*

Con esta disposición, queda claro que **todas** las pérdidas fiscales son compensables, a partir de 2007, sin ninguna limitación, con lo cual se abolieron todas las limitaciones establecidas en las normas anteriores, en cuanto a tiempo y porcentaje. Pero la norma mantuvo incólume el párrafo transitorio —demandado—, con lo cual la disposición quedó así:

*“Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales reajustadas fiscalmente, con las rentas líquidas ordinarias que obtuvieren en los períodos gravables siguientes sin perjuicio de la renta presuntiva del ejercicio. Las pérdidas de las sociedades no serán trasladables a los socios”.*

...

*“Parágrafo Transitorio. Las sociedades podrán compensar las pérdidas fiscales registradas a 31 de diciembre de 2002 en cualquier año o período gravable, con las rentas que obtuvieren dentro de los cinco períodos gravables siguientes al período en que se registraron”.*

En conclusión, según la norma en su actual versión, tenemos que:

- Las pérdidas fiscales originadas en los años 2003 y siguientes son compensables, a partir de 2007, sin ninguna limitación.
- Sin embargo, en virtud del párrafo, las pérdidas fiscales originadas en el año 2002, sólo podrán ser compensadas en los 5 años siguientes, es decir, hasta el año 2007.
- No nos referimos a las pérdidas de 2001 y anteriores, por cuanto como lo expusimos, la posibilidad de su compensación se consolidó al amparo de normas anteriores y, por ello, no queda duda sobre el hecho de que la Ley 1111 de ninguna manera puede entrar a regularlas.

##### **5. El tratamiento diferencial: violatorio del principio a la igualdad?**

El resultado de lo anterior es claro: las pérdidas fiscales originadas en el año 2002 sí reciben un tratamiento diferencial en relación con las pérdidas fiscales originadas en los años 2003 y siguientes, que no tiene como causa un simple tránsito de legislación, sino el mantenimiento, en la Ley 1111, de un párrafo que tenía mucho sentido en su origen (la Ley 788), pero que hoy no lo tiene. Dicho tratamiento diferencial



consiste en que mientras las pérdidas originadas en el año 2002 sólo podrán ser compensadas hasta en la declaración de renta del año 2007, las pérdidas originadas en los años 2003 y siguientes podrán ser compensadas en cualquier tiempo.

Ahora bien, se justifica dicho tratamiento diferencial, para efectos de denunciar, del mismo, una posible violación al principio de igualdad?

A nuestro modo de ver la respuesta a dicho interrogante debe ser afirmativa, es decir, el parágrafo sí viola el principio a la igualdad. Y debe ser afirmativa, por las siguientes razones:

- En primer lugar, porque aquí no se trata de sostener que el problema es de tránsito legislativo y que, por ello, no se le puede exigir al legislador que mantenga sus reglas tributarias de un período gravable a otro. Recordemos que, según lo dicho, las normas sobre compensación de pérdidas aplicables al **año** en que se compensa una pérdida determinada, deben ser las **vigentes en dicho año** (salvo los casos vistos), porque las mismas determinan la **base gravable** y, por ello, **el impuesto** de dicho año.
- Entonces, el problema que se plantea es si teniendo pérdidas fiscales de ejercicios anteriores **potencialmente compensables en un determinado año, es legítimo que el contribuyente tenga que entrar a discriminar el año del origen, para efectos de definir su compensación o no.**
- No pareciera que el simple criterio de la fecha del *origen* de una pérdida constituya una causa suficiente para establecer un tratamiento diferencial.
- La norma demandada conlleva a que se presenten situaciones como la siguiente: dos contribuyentes en igualdad de condiciones en un determinado período gravable, con una misma renta y con pérdidas de años anteriores por un mismo valor, pueden terminar por tener un IMPUESTO DEFINITIVO distinto, por efecto de que a uno se le reconozca el derecho a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores pero al otro no, por el simple hecho de que en relación con este último, sus pérdidas fiscales se originaron en el año 2002.
- A nuestro modo de ver los dos contribuyentes sí están en igualdad de condiciones y, por ello, resulta contrario a la Constitución recibir un trato discriminatorio.
- Finalmente, nos parece importante advertir que, al parecer, el mantenimiento del parágrafo transitorio demandado en la Ley 1111 de 2006, lo fue

por un “olvido” legislativo. En efecto, una vez leídos los antecedentes de la norma, no se evidencia que hubiese habido la intención de discriminar entre las pérdidas originadas en ejercicios anteriores a 2003 y las originadas en los años 2003 y siguientes.

Por las anteriores razones, consideramos que la disposición demandada es contraria a la Constitución y de esta manera nos apartamos de la posición sentada por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

De los H. Magistrados, con toda atención.

Atentamente,

(Fdo.) Catalina Hoyos Jiménez

(Fdo.) Juan Pablo Godoy Fajardo

# ÍNDICES



## ÍNDICE POR AUTORES

	<b>Pág.</b>
· ABELLA MANCERA, María del Pilar. Concepto del 5 de junio de 2007. Expediente: D-6803.	123
· ALFONSO BERNAL, Juan I. Concepto del 16 de noviembre de 2007. Expediente: D-6982.	201
· ALFONSO HOSTIOS, Luz Clemencia. Concepto del 8 de junio de 2007. Expediente: D-6820.	151
· BETANCOURT BUILES, Luis Enrique - REGUEROS DE LADRÓN DE GUEVARA, Sofía. Concepto del 8 de junio de 2007. Expediente: D-6770.	138
· BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Concepto del 7 de junio de 2007. Expediente: D-6793.	128
· BRAVO GONZÁLEZ, Juan de Dios. Concepto del 11 de abril de 2007. Expediente: D-6727.	98
· CARREÑO VARELA, Bernardo. Concepto del 30 de mayo de 2006. Expediente: D-6289.	11
· CARREÑO VARELA, Bernardo. Concepto del 13 de agosto de 2007. Expedientes: D-6854 y D-6855 (Acumulados).	182
· CRUZ DE QUIÑONES, Lucy. Concepto del 14 de agosto de 2006. Expediente: D-6383.	23
· CRUZ DE QUIÑONES, Lucy. Concepto del 16 de noviembre de 2007. Expediente: D-6976.	209
· CUBIDES PINTO, Benjamín. Concepto del 5 de junio de 2006. Expediente: D-6276.	3
· CUBIDES PINTO, Benjamín. Concepto del 29 de junio de 2007. Expediente: D-6814.	158

· GODOY FAJARDO, Juan Pablo. Concepto del 2 de octubre de 2006. Expediente: D-6463.	34
· HOYOS JIMÉNEZ, Catalina. Concepto del 30 de noviembre de 2006. Expediente: D-6552.	47
· IBARRA PARDO, Gabriel. Concepto del 26 de octubre de 2007. Expediente: D-6958.	193
· LEWIN FIGUEROA, Alfredo. Concepto del 6 de marzo de 2007. Expediente: D-6651.	78
· LEYVA ZAMBRANO, Álvaro. Concepto del 5 de marzo de 2007. Expediente: D-6598.	73
· LONDOÑO GUTIÉRREZ, Fabio. Concepto del 22 de enero de 2007. Expediente: D-6578.	65
· MONTERO RODRÍGUEZ, Cecilia. Concepto del 17 de julio de 2007. Expediente: D-6842 y D-6843 (Acumulados).	166
· PIÑEROS PERDOMO, Mauricio. Concepto del 22 de marzo de 2007. Expediente: D-6672.	86
· RAMÍREZ GUERRERO, Carlos Alfredo. Concepto del 12 de abril de 2007. Expediente: D-6755.	103
· REGUEROS DE LADRÓN DE GUEVARA, Sofía - BETANCOURT BUILES, Luis Enrique. Concepto del 8 de junio de 2007. Expediente: D-6770.	138
· REYES ORTIZ, Francisco Fernando. Concepto del 15 de noviembre de 2006. Expediente: D-6547.	40
· REYES ORTIZ, Francisco Fernando. Concepto del 22 de mayo de 2007. Expediente: D-6773.	116

## ÍNDICE POR NORMA ACUSADA

	<b>Pág.</b>
· Ley 97 de 1913, artículo 7. Concepto del 22 de enero de 2007. Expediente: D-6578. Ponente: Dr. Fabio Londoño Gutiérrez.	65
· Ley 94 de 1931, artículo 17. Concepto del 22 de enero de 2007. Expediente: D-6578. Ponente: Dr. Fabio Londoño Gutiérrez.	65
· Ley 128 de 1941, artículos 10, 11, 12 y 13. Concepto del 22 de enero de 2007. Expediente: D-6578. Ponente: Dr. Fabio Londoño Gutiérrez.	65
· Ley 14 de 1983, artículo 30. Concepto del 22 de enero de 2007. Expediente: D-6578. Ponente: Dr. Fabio Londoño Gutiérrez.	65
· Ley 50 de 1984, artículo 13. Concepto del 22 de enero de 2007. Expediente: D-6578. Ponente: Dr. Fabio Londoño Gutiérrez.	65
· Ley 55 de 1985, artículo 61. Concepto del 22 de enero de 2007. Expediente: D-6578. Ponente: Dr. Fabio Londoño Gutiérrez.	65
· Ley 75 de 1986, artículo 77. Concepto del 22 de enero de 2007. Expediente: D-6578. Ponente: Dr. Fabio Londoño Gutiérrez.	65
· Ley 11 de 1987, artículo 7. Concepto del 26 de octubre de 2007. Expediente: D-6958. Ponente: Dr. Gabriel Ibarra Pardo.	193
· Ley 9 de 1989, artículos 112, 113, 114, 115, 116 y 118. Concepto del 22 de enero de 2007. Expediente: D-6578. Ponente: Dr. Fabio Londoño Gutiérrez.	65
· Ley 72 de 1989, artículo 7. Concepto del 5 de junio de 2006. Expediente: D-6276. Ponente: Dr. Benjamín Cubides Pinto.	3
· Ley 44 de 1990, artículos 1, 2, 4, 5, 6, 8, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16 y 17. Concepto del 22 de enero de 2007. Expediente: D-6578. Ponente: Dr. Fabio Londoño Gutiérrez.	65

· Ley 49 de 1990, artículo 76. Concepto del 22 de enero de 2007. Expediente: D-6578. Ponente: Dr. Fabio Londoño Gutiérrez.	65
· Ley 48 de 1993, artículo 22. Concepto del 5 de marzo de 2007. Expediente: D-6598. Ponente: Dr. Álvaro Leyva Zambrano.	73
· Ley 383 de 1997, artículo 53. Concepto del 14 de agosto de 2006. Expediente: D-6383. Ponente: Dra. Lucy Cruz de Quiñonez.	23
· Ley 388 de 1997, artículos 73 a 90. Concepto del 22 de enero de 2007. Expediente: D-6578. Ponente: Dr. Fabio Londoño Gutiérrez.	65
· Ley 601 de 2000, artículos 1, 4, 5, 6 y 7. Concepto del 22 de enero de 2007. Expediente: D-6578. Ponente: Dr. Fabio Londoño Gutiérrez.	65
· Ley 788 de 2002, artículo 24 (parcial). Concepto del 16 de noviembre de 2007. Expediente: D-6976. Ponente: Dra. Lucy Cruz de Quiñonez.	209
· Ley 788 de 2002, artículo 90. Concepto del 15 de noviembre de 2006. Expediente: D-6547. Ponente: Dr. Francisco Fernando Reyes.	40
· Ley 863 de 2003, artículo 36. Concepto del 8 de junio de 2007. Expediente: D-6820. Ponente: Dra. Luz Clemencia Alfonso Hostios.	151
· Ley 1005 de 2006, artículo 16. Concepto del 30 de mayo de 2006. Expediente: D-6289. Ponente: Dr. Bernardo Carreño.	11
· Ley 1066 de 2006, artículo 13. Concepto del 2 de octubre de 2006. Expediente: D-6463. Ponente: Dr. Juan Pablo Godoy Fajardo.	34
· Ley 1066 de 2006, artículo 6 (parcial). Concepto del 11 de abril de 2007. Expediente: D-6727. Ponente: Dr. Juan de Dios Bravo González.	98
· Ley 1106 de 2006, artículo 6. Concepto del 29 de junio de 2007. Expediente: D-6814. Ponente: Dr. Benjamín Cubides Pinto.	158
· Ley 1111 de 2006. Concepto del 12 de abril de 2007. Expediente: D-6755. Ponente: Dr. Carlos Alfredo Ramírez Guerrero.	103



- Ley 1111 de 2006, artículo 42 (parcial).Concepto del 5 de junio de 2007.  
Expediente: D-6803. Ponente: Dra. María del Pilar Abella Mancera. 123
- Ley 1111 de 2006, artículo 75. Concepto del 13 de agosto de 2007.  
Expediente: D-6854 y D-6855 (Acumulados). Ponente: Dr. Bernardo Carreño Varela. 182
- Ley 1111 de 2006, artículo 76. Concepto del 22 de marzo de 2007.  
Expediente: D-6672. Ponente: Dr. Mauricio Piñeros Perdomo. 86
- Ley 1111 de 2006, artículos 76 y 77. Concepto del 22 de mayo de 2007.  
Expediente: D-6773. Ponente: Dr. Francisco Fernando Reyes Ortiz. 116
- Ley 1111 de 2006, artículo 78 (parcial). Concepto del 8 de junio de 2007.  
Expediente:D-6770. Ponente: Drs. Sofía Regueros de Ladrón de Guevara y Luis Enrique Betancourt Builes. 138
- Ley 1122 de 2007, artículos 3, 7 (parcial) y 8. Concepto del 17 de julio de 2007.  
Expediente: D-6842 y D-6843 (Acumulados). Ponente: Dra. Cecilia Montero Rodríguez. 166
- Ley 1122 de 2007, artículo 42 (parcial). Concepto del 7 de junio de 2007.  
Expediente: D-6793. Ponente: Dr. Juan Rafael Bravo Arteaga. 128
- Decreto 1333 de 1986, artículos 186, 193, 194, 220, 221, 222, 233 literales b) y c). Concepto del 22 de enero de 2007.  
Expediente: D-6578. Ponente: Dr. Fabio Londoño Gutiérrez. 65
- Decreto Ley 1900 de 1990, artículo 59. Concepto del 5 de junio de 2006.  
Expediente: D-6276. Ponente: Dr. Benjamín Cubides Pinto. 3
- Estatuto Tributario, artículo 45 (parcial). Concepto del 16 de noviembre de 2007.  
Expediente: D-6982. Ponente: Dr. Juan I. Alfonso Bernal. 201

- Estatuto Tributario, artículo 206, numeral 9. Concepto del 6 de marzo de 2007.  
Expediente: D-6651. Ponente: Dr. Alfredo Lewin Figueroa. 78
- Estatuto Tributario, artículos 326 y 327. Concepto del 15 de noviembre de 2006.  
Expediente: D-6547. Ponente: Dr. Francisco Fernando Reyes. 40
- Estatuto Tributario, artículo 476 numerales 3 y 8, modificado por el artículo 36 de la Ley 788 de 2002. Concepto del 30 de noviembre de 2006.  
Expediente: D-6552. Ponente: Dra. Catalina Hoyos Jiménez. 47
- Estatuto Tributario, artículo 555-2 (parcial), adicionado por el artículo 19 de la Ley 863 de 2003. Concepto del 8 de junio de 2007.  
Expediente: D-6820. Ponente: Dra. Luz Clemencia Alfonso Hostios. 151

## ÍNDICE TEMÁTICO ALFABÉTICO

	<b>Pág.</b>
<b>Contratos de Estabilidad Tributaria</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>· Requisitos para su Procedencia. (Concepto del 5 de junio de 2007. Expediente: D-6803. Ponente: Dra. María del Pilar Abella Mancera).</li></ul>	123
<b>Contribuciones</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>· Contribución al Fondo Cuenta de la Defensoría del Usuario – Naturaleza Jurídica y Elementos. (Concepto del 7 de junio de 2007. Expediente: D-6793. Ponente: Dr. Juan Rafael Bravo Arteaga).</li></ul>	128
<ul style="list-style-type: none"><li>· Contribución de los Contratos de Obra Pública o Concesión de Obra Pública – Naturaleza Jurídica. (Concepto del 29 de junio de 2007. Expediente: D-6814. Ponente: Dr. Benjamín Cubides Pinto).</li></ul>	158
<b>Cuota de Compensación Militar</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>· Elementos Esenciales – Tipología de los Tributos – Impuestos – Contribuciones - Definición. (Concepto del 5 de marzo de 2007. Expediente: D-6598. Ponente: Dr. Álvaro Leyva Zambrano).</li></ul>	73
<b>Gravamen a los Movimientos Financieros</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>· Hecho Generador – Disposición de Recursos de Cuentas Bancarias -- Contratos de Estabilidad Tributaria – Alcance de la Exclusión. (Concepto del 5 de junio de 2007. Expediente: D-6803. Ponente: Dra. María del Pilar Abella Mancera).</li></ul>	123

### **Impuesto al Consumo de Cigarrillos y Tabaco Elaborado**

- Base Gravable – Precio de Venta al Público Certificado Semestralmente por el DANE.  
(Concepto del 22 de marzo de 2007. Expediente: D-6672.  
Ponente: Dr. Mauricio Piñeros Perdomo). 86
- Base Gravable – Tarifas – Modificaciones introducidas por la Ley 1111 de 2006.  
(Concepto del 22 de mayo de 2007. Expediente: D-6773.  
Ponente: Dr. Francisco Fernando Reyes Ortiz). 116

### **Impuesto sobre el Valor Final del Remate**

- Impuesto sobre el Valor Final del Remate – Antecedentes Legislativos – Aportes a los Fondos Especiales de la Rama Judicial.  
(Concepto del 26 de octubre de 2007. Expediente: D-6958.  
Ponente: Dr. Gabriel Ibarra Pardo). 193

### **Impuesto sobre la Renta**

- Compensación de Pérdidas Fiscales – Evolución Legislativa – Régimen Transitorio.  
(Concepto del 16 de noviembre de 2007. Expediente: D-6976.  
Ponente: Dra. Lucy Cruz de Quiñones). 209
- Deducción por Pérdidas – Pérdida en la Enajenación de Bonos de Financiamiento Presupuestal y Especial – Descuentos por la Enajenación de Títulos Derivados de Obligaciones Fiscales y Cambiarias  
(Concepto del 14 de agosto de 2006. Expediente: D-6383.  
Ponente: Dra. Lucy Cruz de Quiñones). 23
- Impuesto Complementario de Remesas – Autorización de Cambio de Titular de la Inversión Extranjera.  
(Concepto del 14 de noviembre de 2006. Expediente: D-6547.  
Ponente: Dr. Francisco Fernando Reyes). 40
- Ingresos en Divisas del Personal Diplomático.  
(Concepto del 8 de junio de 2007. Expediente: D-6770.  
Ponente: Dra. Sofía Regueros de Ladrón de Guevara y Luis Enrique Betancourt Builes). 138

<ul style="list-style-type: none"> <li>· Ingresos No Constitutivos de Renta ni de Ganancia Ocasional – Indemnizaciones por Seguro de Daño. (Concepto del 16 de noviembre de 2007. Expediente: D-6982. Ponente: Dr. Juan I. Alfonso Bernal).</li> </ul>	201
<ul style="list-style-type: none"> <li>· Rentas de Trabajo Exentas – Pilotos, Navegantes o Ingenieros de Vuelo – Empresas de Transporte Público y de Trabajos Aéreos Especiales. (Concepto del 5 de marzo de 2007. Expediente: D-6651. Ponente: Dr. Alfredo Lewin Figueroa).</li> </ul>	78
<b>Impuesto sobre las Ventas</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>· Servicios Excluidos – Sistema General de Seguridad Social en Salud – Servicios Prestados por las Cajas de Compensación Familiar. (Concepto del 30 de noviembre de 2006. Expediente: D-6552. Ponente: Dra. Catalina Hoyos Jiménez).</li> </ul>	47
<b>Leyes Marco</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>· Control de Cambios. (Concepto del 14 de noviembre de 2006. Expediente: D-6547. Ponente: Dr. Francisco Fernando Reyes).</li> </ul>	40
<ul style="list-style-type: none"> <li>· Facultades de Regulación en Materia Cambiaria y Aduanera. (Concepto del 2 de octubre de 2006. Expediente: D-6463. Ponente: Dr. Juan Pablo Godoy Fajardo).</li> </ul>	34
<ul style="list-style-type: none"> <li>· Reparto de Competencias entre el Legislativo y el Ejecutivo – Régimen Aduanero. (Concepto del 11 de abril de 2007. Expediente: D-6727. Ponente: Dr. Juan de Dios Bravo González).</li> </ul>	98
<ul style="list-style-type: none"> <li>· Reparto de Competencias entre el Legislativo y el Ejecutivo – Régimen Aduanero – Registro Único Tributario – Obligados – Importadores, Exportadores y Usuarios Aduaneros. (Concepto del 8 de junio de 2007. Expediente: D-6820. Ponente: Dra. Luz Clemencia Alfonso Hostios).</li> </ul>	151
<b>Principios Constitucionales</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>· Principios Políticos del Sistema – Principio de Preservación del Derecho. (Concepto del 22 de enero de 2007. Expediente: D-6578. Ponente: Dr. Fabio Londoño Gutiérrez).</li> </ul>	65

- Principios Constitucionales Tributarios – Principio de Eficiencia y Solidaridad – Estado Social de Derecho – Potestad de Configuración Legislativa – Seguridad Social en Salud – Elementos Integradores y Naturaleza Jurídica – Recursos – Comisión de Regulación en Salud – Funciones y Facultades.  
(Concepto del 17 de julio de 2007. Expediente: D-6842 y D-6843 (Acumulados).  
Ponente: Dra. Cecilia Montero Rodríguez). 166
  - Unidad de Materia – Naturaleza Jurídica – Principio de Deliberación Mínima.  
(Concepto del 22 de mayo de 2007. Expediente: D-6773.  
Ponente: Dr. Francisco Fernando Reyes Ortiz). 116
- Principios Constitucionales Tributarios**
- Principio de Irretroactividad – Principio de Legalidad.  
(Concepto del 14 de agosto de 2006. Expediente: D-6383.  
Ponente: Dra. Lucy Cruz de Quiñones). 23
  - Principio de Legalidad.  
(Concepto del 6 de marzo de 2007. Expediente: D-6598.  
Ponente: Dr. Álvaro Leyva Zambrano). 73
  - Principio de Legalidad — Autonomía de las Entidades Territoriales  
(Concepto del 30 de mayo de 2006. Expediente: D-6289.  
Ponente: Dr. Bernardo Carreño). 11
  - Principios de Legalidad e Igualdad – Test de Constitucionalidad – Potestad de Configuración Legislativa.  
(Concepto del 5 de marzo de 2007. Expediente: D-6651.  
Ponente: Dr. Alfredo Lewin Figueroa). 78
  - Principios de Equidad e Igualdad – Principio de Legalidad – Potestad de Configuración Legislativa – Reforma Tributaria de 2006 – Vicios de Procedimiento – Impuesto sobre la Renta – Ingresos en Divisas del Personal Diplomático.  
(Concepto del 8 de junio de 2007. Expediente: D-6770.  
Ponentes: Dra. Sofía Regueros de Ladrón de Guevara y Dr. Luis Enrique Betancourt Builes). 138

### **Reforma Tributaria de 2006**

- Trámite Legislativo – Congreso de la República – Potestad de Configuración Legislativa.  
(Concepto del 12 de abril de 2007. Expediente: D-6755.  
Ponente: Dr. Carlos Alfredo Ramírez Guerrero). 103

### **Registro Único Tributario**

- Obligados – Importadores, Exportadores y Usuarios Aduaneros.  
(Concepto del 8 de junio de 2007. Expediente: D-6820.  
Ponente: Dra. Luz Clemencia Alfonso Hostios). 151

### **Retención en la Fuente**

- Renta – Servicios Integrales de Salud Calificados y No Calificados – Sujeto Pasivo – Empresas Prestadoras de Salud – Tarifa Aplicable.  
(Concepto del 13 de agosto de 2007. Expediente: D-6854 y D-6855 (Acumulados).  
Ponente: Dr. Bernardo Carreño Varela). 182

### **Tasas**

- Derechos de Tránsito – Expedición de Licencias de Conducción – Elementos Esenciales – Tarifas.  
(Concepto del 30 de mayo de 2006. Expediente: D-6289.  
Ponente: Dr. Bernardo Carreño). 11

### **Tipología Tributaria**

- Contratos de Concesión – Contraprestación por la Autorización, Concesión o Permiso en el Servicio de Telecomunicaciones – Ingreso no Tributario.  
(Concepto del 5 de junio de 2006. Expediente: D-6276.  
Ponente: Dr. Benjamín Cubides Pinto). 3





Esta revista se terminó de editar el día 5 de junio de 2008,  
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.