

## **VIII. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL**



# RESEÑA DE JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA PRIMER SEMESTRE DE 2006

## OBSERVATORIO DE JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA TRIBUTARIA

**JULIO ROBERTO PIZA**  
**SANDRA ACEVEDO ZAPATA**  
**VÍCTOR CASTILLO DAZA**  
**MARY CLAUDIA SÁNCHEZ**

El Observatorio de Jurisprudencia y Doctrina Tributaria nace como una iniciativa del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia, encaminada a la construcción de un espacio académico dedicado al seguimiento juicioso y constante de la jurisprudencia y doctrina oficial en torno al tema tributario, que permita dar una lectura objetiva y crítica de la aplicación del Derecho Tributario realizada por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado en sus respectivas providencias, y de la interpretación de la Oficina Jurídica de la Administración de Impuestos por vía de conceptos.

Uno de los productos iniciales de este ejercicio investigativo es justamente la reseña jurisprudencial que presentamos, donde se incorpora la exposición realizada en el Foro Externo del Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia, sobre los principales tópicos en materia tributaria abordados por la jurisprudencia en 2005.

La metodología utilizada consistió en identificar los pronunciamientos emitidos por la Corte Constitucional con ocasión

de las demandas de inconstitucionalidad, y por el Consejo de Estado en respuesta a las acciones de nulidad simple y nulidad y restablecimiento del derecho, durante 2005. Posteriormente, se realizaron reuniones semanales para debatir y seleccionar el grupo de sentencias que serían analizadas, de acuerdo con criterios como el sentido de la decisión –descartando así sentencias con fallos inhibitorios–, el carácter novedoso del tema, o su importancia en el ejercicio cotidiano del Derecho Tributario. En total, fueron analizadas 59 sentencias, 14 por acción de inconstitucionalidad, 27 por nulidad y restablecimiento del derecho, y 18 por nulidad simple. Las sentencias seleccionadas fueron agrupadas en bloques temáticos para facilitar su análisis sistemático, criterio que seguimos en la elaboración de esta reseña, como se advierte a continuación.

### **A. Impuestos territoriales**

En el bloque temático correspondiente a los impuestos territoriales destacamos los siguientes temas:

1. Doble tributación en el impuesto de industria y comercio.
2. Autonomía de las entidades territoriales.
3. Principio de legalidad. Impuesto predial.

1. *Doble tributación en el impuesto de Industria y comercio.* En cuanto al impuesto de industria y comercio, el Consejo de Estado tuvo la oportunidad de pronunciarse sobre el problema de la doble tributación que puede presentarse en los casos en que la comercialización de bienes por parte de fabricantes se realiza en municipios distintos al de la sede fabril. El problema jurídico planteado por el tribunal en los dos pronunciamientos sobre el tema<sup>1</sup> es si constituye hecho generador del impuesto de industria y comercio la comercialización de los bienes que son producidos por una empresa que tiene su sede fabril en otro municipio.

La argumentación que presenta el Consejo de Estado parte de lo dispuesto por el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, que determinó que el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos provenientes de la comercialización de la producción. Así las cosas, según el tribunal, no admite duda que la comercialización que realiza el fabricante de sus productos es actividad industrial, pues según las disposiciones transcritas no puede convertirse en comercial lo que por disposición legal es industrial, y no puede una actividad ser a la vez comercial e industrial para efectos del

impuesto de industria y comercio, según el artículo 35 de la Ley 14 de 1983.

El Consejo de Estado entiende que la actividad industrial necesariamente requiere la comercialización de la producción, porque se fabrica no para conservar el producto, sino para su comercialización. La comercialización constituye una de las etapas del proceso industrial y por ello cuando el fabricante vende su producto no se despoja de su naturaleza de industrial sino que culmina el ciclo normal de la fabricación.

Por otra parte, en cuanto al argumento de la demandada, según el cual la actividad comercial se ejerce en virtud de un contrato de consignación, la Sala reitera que sin importar la forma en que se comercialice la producción, para efectos del ICA, conforme al artículo 77 de la Ley 49 de 1990, el impuesto se cancela en la sede fabril y la base del impuesto es la totalidad de los ingresos brutos originados por la comercialización de la producción, cualquiera que sea el municipio o la forma en que ésta se realice.

A propósito de la posibilidad de gravar con el impuesto de industria y comercio, la comercialización de la producción que es realizada mediante figuras comerciales, tales como los representantes de ventas y las agencias, el Consejo de Estado durante el año 2005 tuvo oportunidad de pronunciarse sobre casos en los que se discutía la sujeción o no a este impuesto, vale decir, si un municipio puede gravar la actividad comercial ejercida en estas condiciones.

El primer fallo analizado se dictó en un proceso de nulidad y restablecimiento del

1. Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia: 13349 del 26 de noviembre de 2003, C. P.: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ, y sentencia 13844 del 23 de junio de 2005, C. P.: LIGIA LÓPEZ DÍAZ.

derecho<sup>2</sup>. El debate jurídico de esta sentencia se concentró en determinar si un municipio puede gravar con el impuesto de industria y comercio la comercialización a través de representantes de ventas de bienes que son producidos por una empresa que tiene su sede fabril en otro municipio.

En esta oportunidad, la investigación tributaria demostró que la actividad gravada por el Distrito Capital de Bogotá no se realizó por la sociedad a través de la sede fabril y administrativa principal, pese a que la facturación y el pedido fueron remitidos desde esta sede, pues las compras, los pedidos y los pagos fueron hechos en Bogotá, a representantes de la compañía con sede en Bogotá.

Para el tribunal, las pruebas aducidas por la entidad fiscal, con el fin de acreditar que la sociedad actora realizó la actividad comercial en la jurisdicción del Distrito Capital por los períodos gravables aforados, no son demostrativas del hecho generador del impuesto de industria y comercio en relación con la actividad comercial, porque como lo ha reiterado en anteriores oportunidades, el destino de las mercancías o el sitio donde se suscribe el contrato de compraventa no son determinantes del hecho generador o manifestación externa del mismo. Lo anterior, en razón a que con tal criterio se estaría trasladando el lugar de la causación del gravamen, desconociendo el carácter territorial del impuesto.

De manera que, según el Consejo de Estado, el hecho de que las ventas se rea-

licen a través de representantes de ventas, facultados para asesorar a sus clientes respecto del precio y la cosa vendida, no puede aceptarse como demostrativo de la actividad comercial, que es gravada por el impuesto de industria y comercio.

Por estas razones, el tribunal consideró que no son de recibo las argumentaciones de la entidad demandada apelante, relativas a que en virtud del principio de territorialidad del tributo el Distrito Capital podía gravar como actividad comercial los ingresos obtenidos por la contribuyente por la comercialización de sus productos en el Distrito Capital, toda vez que la actividad industrial apareja la comercialización de los bienes que se producen, sin que pueda entenderse como comercial la actividad que ha sido calificada de industrial, como ocurre en el caso bajo análisis.

En un segundo fallo<sup>3</sup>, el Consejo de Estado analizó si las labores administrativas de coordinación o promoción de un producto en un municipio pueden considerarse actividad de comercialización y por ende estar sujetas al impuesto de industria y comercio.

En este caso, el Tribunal consideró que las agencias no pueden ser consideradas como la infraestructura mediante de la cual se realizan actividades de comercialización en un municipio, si los bienes se producen en otro, pues en el primero sólo ejerce labores administrativas de coordinación y promoción, por cuanto allí toma los pedidos de compra de los productos elaborados por ella, pero es en el municipio donde se encuentra la sede

2. Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia: 14582 del 29 de mayo de 2005. C. P.: MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA.

3. Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia 13885 del 28 de julio de 2005, C. P.: Héctor ROMERO DÍAZ.

industrial, donde comercializa su producción, dado que desde esa ciudad despacha la mercancía que llega directamente a las oficinas de los compradores.

Así las cosas, para el Consejo de Estado, la labor de coordinación que efectúan los representantes de ventas o visitadores médicos no es suficiente para entender que se realiza una actividad comercial, pues es en la sede industrial en donde el producto se comercializa.

2. *Autonomía de las entidades territoriales.* El artículo 1.º de la Ley 97 de 1913 autorizó al Concejo de Bogotá para crear ciertos impuestos, y en virtud de la Ley 84 de 1915 esta autorización se hizo extensiva a los demás municipios del país. Estas disposiciones han sido empleadas en distintas oportunidades como fundamento legal para la creación de ciertas categorías impositivas de carácter municipal, como en el caso analizado en la sentencia 14052 del 23 de noviembre de 2005<sup>4</sup>, donde el Consejo de Estado examinó la legalidad del Acuerdo 26 de 1975 del Concejo de Bucaramanga, en virtud del cual se estableció una sobretasa del impuesto de industria y comercio, con destino al cuerpo de bomberos.

Al analizar el alcance de la facultad impositiva del ente local y el fundamento legal de la categoría impositiva creada, el Consejo de Estado consideró que las disposiciones relacionadas no facultan a los municipios para establecer el tributo en mención o uno siquiera similar. A su vez, conforme a la Ley 14 de 1983, el único impuesto complementario del de industria y comercio es el

de avisos y tableros (art. 37) y dicha ley no previó sobretasa alguna. Por su parte, el Decreto 1333 de 1986, que la codifica, no creó ni autorizó la creación de ningún recargo al impuesto de industria y comercio.

Sólo a partir de la Ley 322 de 1996 pueden los concejos municipales y distritales establecer en los municipios sobretasas o recargos a los impuestos locales, entre otros, al de industria y comercio, “para financiar la actividad bomberil” (parág. art. 2) y comoquiera que el acto acusado es del año 1975, mal podía dicha ley, expedida once años después, ser el fundamento normativo del mismo.

No obstante lo anterior, al momento de ejercer el control de legalidad sobre la norma en cuestión, la Ley 322 de 1996 ya había sido expedida. En consecuencia, el Consejo de Estado consideró que se produjo una purga de la ilegalidad del acto acusado, motivo por el cual no era procedente declarar su nulidad. En todo caso, advierte el tribunal que en el lapso comprendido entre la expedición del acuerdo y la vigencia de la Ley 322 de 1996, no era procedente exigir el cobro de la sobretasa.

3. *Principio de legalidad. Impuesto predial.* La Corte Constitucional se pronunció en 2005 sobre el alcance del principio de legalidad, al analizar las facultades del Gobierno Distrital para reajustar anualmente los avalúos catastrales de conservación, de acuerdo con los índices de valoración inmobiliaria urbana y rural<sup>5</sup>. El debate jurídico que se planteó en este fallo es si las facultades otorgadas por la Ley 601 de

4. Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia: 14052 de julio 23 de Noviembre de 2005, C. P.: HÉCTOR ROMERO DÍAZ.

5. Corte Constitucional, sentencia: C-032 de 2005. M. P.: JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO.

2000 vulneran dicho principio, por dejar en cabeza del Gobierno la institución de un concepto que incide en la fijación de uno de los elementos de la obligación tributaria.

En consideración de la Corte, la norma acusada no está autorizando al Gobierno Distrital a fijar la base para determinar el impuesto predial, pues la base gravable fijada por la Ley 601 de 2000 en manera alguna puede ser interferida por tal entidad. La facultad que otorga la norma es para reajustar el avalúo catastral de conservación en tanto límite mínimo del autoavalúo fijado por la ley como base gravable. Por ello, la concesión y ejercicio de esta facultad resulta compatible con la concreción de las variables técnicas y económicas a que deben atenerse las bases gravables; variables cuya especificación por parte de autoridades administrativas de ninguna manera quebranta los principios de legalidad y certeza del tributo.

En materia de remisiones a la administración o al reglamento, el rigor del principio de legalidad se aplica a la determinación política de los elementos del tributo, y de tal rigor escapan ciertas variables técnicas o económicas cuya concreción no es posible realizar en la misma ley.

De este modo, en materia de remisiones, en la Ley Tributaria, se tiene que la determinación de los elementos del impuesto contenidos en la ley puede quedar librada a la actividad de entidades administrativas cuando en un análisis de razonabilidad se pueda concluir que no es posible que la determinación que se deja a la Administración se cumpla por el propio legislador.

En consecuencia, a pesar de que el legislador ha expresado su voluntad en torno a la configuración de un impuesto, ciertas variables escapan a la posibilidad de determinación legislativa, bien sea por el carácter

cambiante que revisten o por su naturaleza técnica especializada.

Entonces, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, son legítimas aquellas remisiones a autoridades administrativas contenidas en la ley, las ordenanzas o los acuerdos orientados a la concreción de variables técnicas o económicas que por razones de la misma índole no son susceptibles de fijar en tales disposiciones. Pero tal legitimidad concurre solo si tales remisiones, en cada caso específico, se muestran razonables; esto es, si constituyen un medio adecuado de realización del fin pretendido y si el cumplimiento de tal tarea por parte de la autoridad constitucionalmente habilitada para determinar el tributo y sus elementos se muestra inadecuada dada la índole estrictamente técnica de la variable correspondiente.

## **B. Impuesto sobre la renta**

El segundo bloque temático corresponde al impuesto sobre la renta. Al respecto resulta importante destacar las consideraciones del Consejo de Estado en torno a los siguientes temas:

1. Deducción de pagos laborales y administrativos.
2. Bienes vinculados a empresas en periodo improductivo. Base para la determinación de la renta presuntiva.

1. *Deducción de pagos laborales y administrativos.* A propósito de este tema, en el 2005 se emitieron tres pronunciamientos jurisprudenciales en los cuales el Consejo de Estado se ocupó de analizar la naturaleza de tres erogaciones con el fin de determinar si reunían los requisitos de necesidad, relación de causalidad y proporcionalidad, exigidos

por ley<sup>6</sup> para calificarlas como deducciones deducibles en el proceso de depuración del impuesto sobre la renta.

El primer pronunciamiento corresponde a una acción de nulidad y restablecimiento del derecho<sup>7</sup>, proceso en que la Administración de Impuestos había desconocido el carácter de deducción a los aportes realizados por el empleador al fondo de empleados; el segundo, a una acción de nulidad simple<sup>8</sup>, en la cual se demandó el Concepto 057621 del 12 de septiembre de 2003, en el que se calificó como no deducibles los pagos efectuados a los trabajadores por mera liberalidad del empleador, tales como las participaciones en utilidades y bonificaciones ocasionales por carecer del presupuesto de necesidad exigido en la ley; finalmente, el tercer fallo corresponde también a una acción de nulidad simple<sup>9</sup> en la que se discutió la legalidad de los conceptos 044070 del 1.º de diciembre de 1999 y 052218 del 16 de agosto de 2002, expedidos por la DIAN, donde se establece la no deducibilidad de la contribución para gastos de funcionamiento de la Superintendencia de Sociedades que deben efectuar todas las sociedades sometidas al control y vigilancia de esta entidad.

Las discrepancias que se suscitan frente a si una erogación es o no deducción se originan en la ausencia de una definición legal

de los presupuestos esenciales establecidos en el artículo 107 del E.T., para calificar un pago como deducible, vale decir: la causalidad, necesidad y proporcionalidad no tienen una definición legal, lo que lleva a los aplicadores del Derecho a proponer diferentes definiciones. Así, el Consejo de Estado entiende la causalidad como “el vínculo que guardan los gastos realizados con la actividad productora de renta, de manera que para que un gasto sea deducible debe corresponder a aquellas expensas normalmente acostumbradas dentro de una determinada actividad económica, ya que son el antecedente necesario (causa) para producir el ingreso (efecto) que se genera en el desarrollo de dicha actividad”; la necesidad, por su parte, implica que el gasto sea susceptible de generar o ayude a generar el ingreso; y la proporcionalidad es la cuantificación razonable del gasto, entendiendo que toda erogación tiene un límite máximo dado por la relación existente entre su magnitud y el beneficio que pueda generar.

El punto de colisión entre el Consejo de Estado y la Administración de Impuestos se concentra en lo que debe entenderse por “necesidad de la erogación”. En efecto, para la Administración la necesidad implica que el gasto sea “indispensable” para obtener el ingreso, por cuanto está integrado al mismo;

6. Artículo 107 E.T.: “Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes”.

7. Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia: 13614 de Mayo 12 de 2005, C. P.: HÉCTOR ROMERO DÍAZ, Actor: Laboratorios Recamier Ltda.

8. Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia: 14372 de Octubre 13 de 2005, C. P.: MARÍA INÉS ORTIZ, Actor: FELIPE TOVAR.

9. Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia: 13631 y 14122 de Octubre 13 de 2005, C. P.: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ, Actor: ALBERTO MARTÍNEZ.



además, es preciso que se trate de los normalmente acostumbrados en el desarrollo de la actividad productora de renta.

Como puede advertirse, el concepto de necesidad propuesto por la Administración es mucho más estricto, pues no basta con que la erogación sea susceptible de generar o ayude a generar el ingreso, es decir, que intervenga en su producción como la define el Consejo de Estado, sino que debe ser indispensable, imprescindible, de tal forma que sin gasto el ingreso no se habría generado. Por esto la Administración determinó que la contribución a favor de la Superintendencia de Sociedades no era una erogación deducible, pues en su razonamiento el pago de la contribución, aunque es obligatorio por ley, no es indispensable para generar el ingreso; en otras palabras, aun sin el pago de la contribución el ingreso se habría generado.

Por el contrario, para el Consejo de Estado la finalidad del requisito de necesidad es limitar la detracción de erogaciones inútiles, suntuarias o superfluas que en nada ayuden a producir, comercializar o mantener el bien o el servicio en condiciones de utilización, uso o enajenación, es decir, que no se requieren para obtener la renta. En este sentido, dicha corporación calificó la contribución a la Supersociedades como necesaria, no solo por ser fundamental para cumplir con el requerimiento legal de la Ley 222 de 1995, sino porque se trata de un egreso administrativo propio al desarrollo de una actividad económica lucrativa. Adicionalmente, precisó que la causalidad, tratándose de deducciones, es indirecta, mientras que en el caso de los costos sí debe ser directa, y es allí donde se debe exigir que el pago sea indispensable para la producción del ingreso.

Tratándose de los pagos que por mera liberalidad realiza el empleador a favor de

sus trabajadores, o los aportes realizados por éste al fondo de empleados, la discusión se centró de nuevo en el requisito de la necesidad, pues para la Administración estos pagos no son indispensables o imprescindibles en la producción de la renta dado que no son la retribución directa del servicio contratado con el trabajador, convirtiéndose en reconocimientos extraordinarios por su desempeño —lo que los hace aleatorios. El Consejo de Estado afirma que el carácter laboral del gasto permite advertir un nexo causal con la actividad productora de renta, dado que la fuerza laboral constituye un elemento indispensable en la producción del ingreso y, por esa misma razón, resulta necesario, en cuanto incide de manera directa en la productividad de la empresa.

En síntesis, la definición del requisito de necesidad propuesta por el Consejo de Estado es mucho más amplia que la manejada por la Administración de Impuestos, lo que le permitió reconocer el carácter de deducción de las contribuciones a la Supersociedades, y de los pagos laborales, aun cuando sean esporádicos y aleatorios, estos últimos por ser de una u otra forma la remuneración a los trabajadores, derivando de allí el vínculo con la generación del ingreso. En todo caso, se advierte que aun este tribunal no ha delimitado de manera clara el concepto y alcance de cada uno de los requisitos del artículo 107 del E.T., pues es frecuente que al aplicarlos en los casos concretos incurra en imprecisiones y confusión de conceptos.

2. *Bienes vinculados a empresas en período improductivo. Base para la determinación de la Renta presuntiva.* El Artículo 189 E.T. regula el procedimiento para el cálculo de la renta presuntiva, señalando que al patrimonio líquido del año anterior se deben detraer una serie de conceptos

relacionados de manera taxativa en dicha disposición, a cuyo resultado se aplicará el porcentaje para obtener el monto total de la renta presuntiva. Fue precisamente uno de los conceptos detraíbles el que suscitó la litis resuelta por el Consejo de Estado en la sentencia 14110 del 21 de febrero de 2005<sup>10</sup>, específicamente el inciso según el cual del patrimonio líquido se debe restar el valor patrimonial de los bienes vinculados a empresas en período improductivo.

El problema jurídico resuelto en la sentencia es si la autorización del literal c del artículo 189 E.T., para restar del patrimonio líquido el valor patrimonial de los bienes vinculados a empresas en período improductivo exige que el contribuyente no tenga ningún ingreso, ni siquiera en otras actividades económicas organizadas.

La argumentación del Consejo de Estado para definir el alcance de la norma analizada consistió en diferenciar los siguientes conceptos: contribuyente, persona jurídica, empresa y establecimiento de comercio. En efecto, se recuerda que del contrato de sociedad nace una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados, la cual, desde la óptica del Derecho Tributario será contribuyente del impuesto sobre la renta. El objeto social de la persona jurídica es el que delimita su capacidad para ejercer derechos y contraer obligaciones, siendo posible que allí estén comprendidas diferentes empresas, es decir, diferentes actividades económicas organizadas para la producción, transformación, circulación, administración o custodia de bienes, o para la prestación de servicios, que se llevarán a

cabo por medio de uno o más establecimientos de comercio.

Aceptando que una persona jurídica, contribuyente del impuesto sobre la renta, puede realizar más de una empresa siempre que se encuentren comprendidas en su objeto social, el Consejo de Estado afirma que la aplicación del literal c del artículo 189 no exige que sea el contribuyente quien se encuentre en período improductivo, sino una de sus empresas: “El período improductivo debe entenderse como el lapso durante el cual la empresa no está terminada, o lista para ser puesta en operación la respectiva obra o construcción susceptible de enajenación o de prestar algún servicio, es decir, porque la misma se halla todavía en las fases de ‘prospectación’ o de ‘construcción’”.

Así, de existir una litis entre el contribuyente y la Administración de Impuestos, al primero le correspondería probar que su objeto social comprende varias empresas, o unidades económicas las cuales se pueden individualizar identificando los bienes dispuestos para cada una de ellas, para así, a renglón seguido, establecer cuales de esas empresas se encuentran en período improductivo. Por su parte, a la Administración le interesará probar que no se trata de actividades económicas diferentes, es decir, que se trata de una sola empresa, para así desvirtuar la improductividad. A pesar de ello, en el caso analizado la Administración orientó su argumentación en el sentido de asimilar los conceptos de persona jurídica y empresa, alegando que para la aplicación del literal c del artículo 189 es menester que sea el contribuyente, es decir, la perso-

10. Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 21 de febrero de 2005, Exp. 14110, C. P.: LIGIA LÓPEZ DÍAZ, Actor: Pizano S. A.

na jurídica, quien se encuentre en periodo improductivo.

### C. Impuesto sobre las ventas

Durante el año 2005, en lo concerniente al IVA, el Consejo de Estado tuvo oportunidad de pronunciarse reiteradamente sobre casos en los que se discutía la sujeción o no a este impuesto, vale decir, la discusión acerca de si un determinado bien o servicio se encontraba gravado o excluido del IVA. Estos fallos fueron proferidos tanto en procesos de nulidad y restablecimiento del derecho, como en procesos en los que se atacó la legalidad de actos administrativos en ejercicio de la acción pública de nulidad. Para seleccionar las sentencias aquí presentadas se tuvieron en cuenta aquellas providencias en las cuales se reiteró una determinada posición y, por ende, continuó la construcción de una línea jurisprudencial estable.

El primer fallo analizado se dictó en un proceso de nulidad y restablecimiento del derecho en el que estaba en discusión la naturaleza de un producto, que en caso de ser calificado de una u otra manera sería considerado como sujeto o excluido del IVA<sup>11</sup>. Específicamente, se trataba de establecer si las velas azufradas clasificaban como simples velas, en cuyo caso se encontrarían gravadas, o bien como plaguicidas, lo cual implicaba que resultarían excluidas del impuesto. La discusión, a la postre, terminó siendo de carácter probatorio, porque, por un lado, la Administración se basaba, principalmente, en un Concepto de la División de Estudios Técnicos Aduaneros

(ente encargado de determinar las partidas arancelarias) que las clasificaba como velas, y por el otro, el fabricante respaldaba su posición, primordialmente, en una certificación del INVIMA que las consideraba plaguicidas en atención a su composición química.

Al decidir el caso, el Consejo de Estado concluyó que la calificación técnica realizada por el INVIMA tenía plena validez para efectos fiscales y, consecuentemente, prevalecía sobre el concepto emitido por la División de Estudios Técnicos y Aduaneros. Las razones que tuvo en cuenta dicha corporación judicial para fallar fueron: en primer lugar, el hecho de que el INVIMA es la entidad competente en materia de alimentos, medicamentos y plaguicidas, sumado a que sus opiniones se fundamentan en criterios estrictamente técnicos; y en segundo lugar, que por respeto a la seguridad jurídica no era admisible que una entidad estatal injustificadamente desconociera el concepto emitido por otra en ejercicio legítimo de las funciones que la ley le había asignado. Por lo demás, al revisar la legalidad de la Circular 001 de 2002, expedida conjuntamente por el INVIMA y la DIAN, el Consejo de Estado también se había pronunciado sobre este tema en idéntico sentido, y con apoyo en los mismos argumentos<sup>12</sup>.

Por otra parte, tratándose del conocimiento de acciones públicas de nulidad, y también acerca del tema de la sujeción o exclusión del IVA, el Consejo de Estado juzgó la legalidad del Concepto Unificado de IVA, en el aparte en el que la DIAN especificaba qué debía entenderse por ladrillos y bloques<sup>13</sup>.

11. Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 23 de junio de 2005, Exp. 14020, C. P.: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ, Actor: Fábrica de Velas La Estrella Ltda.

12. Consejo de Estado, Sección Cuarta, C. P.: Sentencia 13432 y acumulados 13434 y 13502 del 9 de diciembre de 2004, MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA, Actor: JORGE PANIAGUA LOZANO y otros.

13. Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 19 de mayo de 2005, Exp. 14098, C. P.: LIGIA LÓPEZ DÍAZ, Actor: JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO.

El problema consistía en que estos bienes no aparecían en la clasificación arancelaria y, por ello, con el fin de aclarar el alcance de la exclusión, en el Concepto Unificado se incluyó una definición de los mismos aplicando los criterios de interpretación establecidos en el Código Civil; específicamente, el previsto en el artículo 28 que, en ausencia de expresa definición legal, ordena entender las palabras de la ley en su sentido natural y obvio. El demandante, por su parte, consideró que al actuar de esta manera la DIAN había limitado el alcance de la exclusión del impuesto, en la medida en que la norma legal no exigía que los ladrillos se emplearan para la actividad de construcción –como sí lo señalaba la definición incluida en el concepto demandado.

El Consejo de Estado, igualmente, acudió a las reglas de interpretación del Código Civil: la del artículo 28 y, además, la del artículo 29 que ordena tomar las palabras técnicas de una ciencia o arte en el sentido que le den quienes profesan la misma ciencia o arte, y con base en estas normas encontró ajustada a la ley la definición ofrecida por la DIAN en el concepto, por cuanto se habían aplicado correctamente los criterios de interpretación previstos en la ley.

Por último, en el otro caso escogido también se controvertió la legalidad de una interpretación de la DIAN plasmada en el Concepto Unificado de IVA; esta vez en el aparte que delimitaba el alcance de una exclusión de este impuesto referente a la prestación del servicio público de energía<sup>14</sup>. Específicamente, en el concepto se establecía que la calibración de los contadores de energía se consideraba no sujeta al IVA cuando era prestada directamente por la empresa

de servicios públicos, como mecanismo de control y de mejoramiento del servicio, pues en estos eventos se entendía incluida en la medición y, a su vez, en la prestación del servicio público. En este orden, si la calibración era realizada por un tercero –que no presta el servicio público de energía– dicha actividad se encontraría gravada.

El Consejo de Estado consideró que efectivamente el tercero no presta el servicio público de energía y, por tanto, cuando es él quien efectúa la calibración de los contadores, el servicio prestado sí se encuentra gravado con el IVA. En este punto, debe decirse, el análisis del Consejo respecto de la posible discriminación del tercero fue un tanto superficial, en la medida en que no tuvo en cuenta la situación de evidente desventaja en la que quedaba este último frente a la empresa prestadora del servicio público.

Por último, vale la pena destacar que en los casos de nulidad simple analizados, la decisión se concentró principalmente en establecer una posible extralimitación de la Administración en el ejercicio de su potestad de reglamentación de las normas legales. En este sentido, el problema en sí mismo no era propiamente tributario pero, por supuesto, sí tenía importancia para esta materia, por cuanto la decisión en uno u otro sentido terminaba afectando el alcance de las exclusiones del IVA debatidas.

#### **D. Régimen sancionatorio**

En materia de régimen sancionatorio, la jurisprudencia contencioso administrativa más relevante proferida durante 2005 se produjo respecto de dos casos en los que se

14. Consejo de Estado, Sección Cuarta, C. P.: María Inés Ortiz Barbosa, Sentencia 14297 de agosto 22 de 2005, Actor: Ignacio Castilla Castilla.

examinó, primero, la sanción por inexactitud, y segundo, el tema de la renuncia a beneficios tributarios, aunque, como se verá, ambos tópicos se encontraban estrechamente relacionados<sup>15</sup>.

En los dos casos decididos por el Consejo de Estado los respectivos obligados habían presentado sus declaraciones de ICA extemporáneamente y, en consecuencia, habían liquidado la correspondiente sanción con base en el *impuesto a cargo*. El problema era que en ambos casos se trataba de sujetos cobijados por una exención, a la cual pretendían renunciar para reducir la base sobre la que en realidad tenían que calcular la sanción (por no tener impuesto a cargo la base aplicable era los *ingresos brutos*). En efecto, declararon un valor insignificante como impuesto a cargo, y sobre él calcularon la sanción por extemporaneidad. Otro ingrediente relevante es que también se impuso sanción por inexactitud en la liquidación de la sanción por extemporaneidad.

En uno de los casos la discusión en la instancia jurisdiccional se centró en la procedencia o no de la sanción por inexactitud, mientras que en el otro, en atención a que el contribuyente insistió en la renuncia a la exención y, por ende, en la liquidación de la sanción que había presentado, la controversia en la etapa judicial se desató en torno a la validez o no de dicha renuncia.

El Consejo de Estado, en cuanto a la sanción impuesta por inexactitud en la liquidación de la sanción por extemporaneidad, reiterando la posición fijada en otros fallos,

levantó la sanción por inexactitud por cuanto la liquidación errónea de una sanción por extemporaneidad no es causal de infracción sancionable. Frente al segundo tema, el alto tribunal de lo contencioso administrativo consideró que la exención es irrenunciable porque versa sobre un Derecho Tributario de orden público, no susceptible de disposición por los particulares (art. 15 C.C.) y, en consecuencia, no podía el contribuyente desconocerla en procura de su beneficio individual.

### Derechos Fundamentales

Durante el año 2005, en lo concerniente al bloque temático de derecho fundamentales, la Corte Constitucional tuvo la oportunidad de pronunciarse en distintos fallos, proferidos en ejercicio del control de constitucionalidad. Para seleccionar las sentencias aquí presentadas se tuvieron en cuenta aquellas providencias en las cuales la Corte analizó temas de gran importancia en materia tributaria, especialmente aquellas en las que se fija una determinada posición en la línea jurisprudencial.

En materia de derechos fundamentales, resulta importante destacar las consideraciones de la Corte Constitucional en los siguientes temas:

1. *Habeas data*.
2. Derecho a la Igualdad.

1. *Habeas data*. La Corte Constitucional en 2005 abordó el tema del derecho funda-

15. Consejo de Estado, Sección Cuarta, C. P.: HÉCTOR ROMERO DÍAZ, Sentencia 13674 del 28 de abril de 2005, Actor: Fondo de empleados de AVESCO, FEVESCO, y Consejo de Estado, Sección Cuarta, C. P.: HÉCTOR ROMERO DÍAZ, Sentencia 13876 del 28 de julio de 2005, Actor: Cooperativa Colanta.  
16. Corte Constitucional, sentencias C-877 de Agosto 23 de 2005 M. P.: Jaime Córdoba Treviño, C-981 del 26 de septiembre de 2005 M. P.: CLARA INÉS VARGAS y C-1083 del 24 de octubre de 2005 M. P.: JAIME ARAUJO RENTARÍA.

mental al *habeas data* en tres fallos<sup>16</sup>, en los que se demanda en acción pública de inconstitucionalidad el artículo 60 de la Ley 610 de 2000, los incisos 2.º y 4.º del párrafo 3.º del artículo 2.º de la Ley 901 de 2004 y distintas disposiciones del Estatuto Tributario que establecen deberes de información a sujetos de Derecho Público y privado.

La primera disposición reguló el Boletín de Responsables Fiscales, que está a cargo de la Contraloría General de la República y contiene los nombres de las personas naturales o jurídicas contra quienes se ha proferido fallo en procesos de responsabilidad fiscal, que se encuentran en firme y ejecutoriados, pero no han satisfecho la obligación en él contenida.

Por su parte, la Ley 901 de 2004 regula el Boletín de Deudores Morosos, en el que se relacionan las personas con acreencias a favor del Estado que tienen una cuantía superior a cinco (5) salarios mínimos legales mensuales vigentes y superan un plazo de seis (6) meses, quienes no podrán celebrar contratos con el Estado ni tomar posesión de cargos públicos, hasta que no demuestren la cancelación de las obligaciones o acrediten la vigencia de un acuerdo de pago.

En estos fallos la Corte plantea distintos problemas jurídicos. El primero se refiere a si las normas demandadas son materias propias de reserva de ley estatutaria, toda vez que regulan el núcleo esencial del derecho al *habeas data*. Al respecto, la argumentación que presenta el tribunal constitucional parte de la consideración según la cual, para determinar si una norma debe tramitarse por medio de ley estatutaria, no basta con verificar si el objeto de la disposición tiene alguna relación con un derecho fundamental, es preciso constatar si el contenido normativo de la ley regula elementos que se encuentran

próximos al contenido esencial de un derecho fundamental y, en caso de establecerse restricciones, límites o condicionamientos sobre estos, debe verificarse si son proporcional y constitucionalmente razonables y, por ende, si afectan su núcleo esencial.

Así, en cuanto al núcleo esencial del derecho fundamental al *habeas data*, la Corte destaca que este derecho comprende tres facultades para las personas a las que se refieren los datos recogidos o almacenados; son ellos: el derecho a conocer las informaciones; el derecho a actualizar las informaciones, y el derecho a rectificar la información que no corresponda a la realidad. Adicionalmente, la Corte afirma que el núcleo esencial también está relacionado con la forma como se manejen los datos, pues en su redacción y manejo deben respetarse las garantías de la Constitución, y comprende el derecho a la caducidad del dato negativo. En síntesis, sostiene la Corporación que el núcleo está integrado por el derecho a la autodeterminación informativa, que es la facultad que tienen las personas para actualizar el uso, conservación y circulación de sus datos.

A partir de dichas consideraciones, la Corte analiza si las disposiciones demandadas tienen implicaciones directas o no en el núcleo esencial del derecho al *habeas data*. Para ello, advierte la corporación, que resulta indispensable tener en cuenta qué tipo de información manejan las bases de datos que regulan estas normas, para efectos de determinar si deben ser reguladas por ley estatutaria, pues si los datos son personales o privados, y por ende comprometen la intimidad de las personas, su circulación podría afectar este derecho y su regulación debe estar en una ley estatutaria por afectar su núcleo esencial. Por el contrario, si son

públicos esta exigencia no es aplicable pues no están sustraídos del conocimiento general.

Así las cosas, con respecto al Boletín de Responsables Fiscales, la Corte considera que reúne la información de personas con fallo en firme y ejecutoriado, y afirma que antes de finalizar el proceso, los datos tienen el carácter de personales; empero, una vez proferido el fallo los datos trascienden a la esfera de lo público. Lo anterior tiene como propósito preservar la integridad del patrimonio público y evitar que esas personas continúen causando detrimento al erario, razón por la cual no se afecta su derecho a la intimidad.

A propósito del Boletín de Deudores Morosos, estima el tribunal constitucional que no vulnera el núcleo esencial del derecho al habeas data, pues los datos que se incluyen son obligaciones respaldadas en un título que contiene una obligación clara, expresa y exigible a favor del Estado, que no han sido canceladas, que poseen entidades públicas, por lo cual es claro que trascienden el ámbito privado.

En síntesis, entiende la Corte que estas bases de datos no permiten el manejo o recopilación de datos privados, sino que sólo contemplan el acopio de una información que reposa en entidades públicas por un proceso activo, que es público y que surge de obligaciones ciertas no canceladas, razón por la cual puede decirse que no regulan aspectos cercanos al núcleo esencial del derecho al *habeas data*.

Otro problema jurídico que estudia la Corte en la sentencia C-1083 de 2005, se refiere a si la prohibición que establece el artículo 2° de la Ley 901 de 2004 para las personas relacionadas en el Boletín de Deudores Morosos, consistente en no poder

celebrar contratos con el Estado ni tomar posesión de cargos públicos, hasta que no demuestren la cancelación de las obligaciones o acrediten la vigencia de un acuerdo de pago, es contraria al principio de igualdad (art. 13 C.P.) y al derecho a acceder al desempeño de funciones y cargos públicos (art. 40 num. 7 C.P.).

Para responder el dicho cuestionamiento, la Corte realiza el test de proporcionalidad a la norma demandada y afirma que la disposición desconoce el principio de proporcionalidad, ya que el beneficio que se logra con ella, esto es, la obtención del pago de los créditos a favor de las entidades estatales y el saneamiento de su información contable y de sus finanzas, es muy inferior a la afectación del derecho fundamental de acceso a los cargos públicos consagrado en el artículo 40 de la Constitución, del que son titulares los deudores relacionados en el boletín, de suerte que se genera una ostensible desproporción, de mayor significado si se tiene en cuenta que por los graves problemas económicos y sociales del país son muchos los deudores que resultan convertidos en víctimas de tal medida por circunstancias ajenas a su voluntad.

Adicionalmente, la indicada medida prohibitiva no es necesaria para obtener el pago de las obligaciones a favor de las entidades del Estado, puesto que éstas pueden hacer uso del proceso ejecutivo regulado en la ley, tanto por la vía de la llamada jurisdicción coactiva, en las materias en que aquella la contempla, como por la vía jurisdiccional propiamente dicha, sin afectar los derechos fundamentales de los deudores.

En consecuencia, el trato desigual otorgado por los incisos 2.° y 4.° del parágrafo 3.° del artículo 2° de la Ley 901 de 2004 a los deudores morosos del Estado no tiene una

justificación objetiva y razonable, y configura así una discriminación negativa de los mismos, contraria al principio de igualdad previsto en el artículo 13, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 40 ibídem sobre el derecho fundamental de acceso a los cargos públicos. Por lo anterior, la Corte los declarará inexecutable.

**2. Derecho a la igualdad.** La Corte Constitucional analiza el principio de igualdad a partir del control de constitucionalidad de los artículos 8.º, 108-1, 238 y 387 parciales del Decreto 624 de 1989, conforme a las modificaciones realizadas por la Ley 6.ª de 1992, que regulan aspectos tributarios que se refieren exclusivamente a los cónyuges y familias instituidas por el vínculo matrimonial.

Así, en relación con el artículo 8.º del Estatuto Tributario, referente a los sujetos responsables del impuesto sobre la renta y complementarios, la demanda hace énfasis en que la norma acusada no regula la forma como deben tributar los compañeros permanentes. El artículo 108-1, por su parte, consagra una deducción especial en la renta dirigida a todos los contribuyentes que estén obligados a presentar declaración, consistente en la posibilidad de deducir de su renta bruta el doscientos por ciento (200%) de los salarios y las prestaciones sociales pagados durante el año gravable a las viudas y los hijos que sostengan el hogar de los miembros de la fuerza pública fallecidos en operaciones de mantenimiento o restablecimiento del orden público, así como a los cónyuges de los miembros de la fuerza pública desaparecidos o secuestrados, mientras permanezcan en tal situación, omitiéndose la aplicación de dicha deducción especial frente a los salarios y prestaciones pagados a los compañeros permanentes.

El artículo 238 del Estatuto permite explicar la diferencia patrimonial en la primera declaración en la renta con *la inclusión de los bienes en la declaración de renta del otro compañero en el año inmediatamente anterior*, y el artículo 387 del Estatuto Tributario establece la posibilidad para los cónyuges de disminuir la base de retención en la fuente mediante de pagos efectuados por medicina prepagada, seguros de salud o educación superior.

En esencia, la acusación se fundamenta en una *omisión legislativa relativa*, consistente en excluir injustificadamente de los beneficios fiscales previstos en las normas demandadas a los compañeros o compañeras permanentes, vulnerando con ello el principio constitucional de igualdad familiar, previsto en los artículos 13 y 42 del texto superior.

Al respecto, la Corte concluye que frente a las disposiciones acusadas existe la mencionada omisión, ya que la actuación del legislador fue incompleta o imperfecta, al dejar de regular a favor de los compañeros permanentes, supuestos de hecho idénticos a los previstos en las normas acusadas para los cónyuges.

Dicha omisión, en opinión del actor, desconoce el deber estatal de conferir el mismo trato a la familia, sin importar su origen, en los términos previstos en los artículos 13 y 42 del texto superior, razón por la cual la Corte plantea un segundo problema jurídico y procede a analizar si efectivamente existe la vulneración al principio constitucional de igualdad familiar en la omisión legislativa relativa demostrada frente a las normas demandadas.

En este sentido, la Corte considera que las normas demandadas no buscan una finalidad constitucional plausible que resulte *impor-*



*tante e imperiosa* para legitimar la distinción de trato en ellas previstas, pues lo único que resulta comprobable es que dicho tratamiento diferencial se sustenta exclusivamente en la existencia de un vínculo conyugal que le sirve de génesis a la familia, y esta Corporación ha señalado en reiteradas oportunidades<sup>17</sup> que el origen familiar no puede constituir un factor al cual pueda recurrir el legislador para excluir de los privilegios o beneficios previstos en la ley, como los tributarios, a las personas que deciden constituir una familia por vínculos naturales.

En estos términos, la Corte declarará exequibles las disposiciones acusadas, en el entendido de que dichos preceptos legales deben ser igualmente aplicables respecto de los compañeros o compañeras permanentes.

3. *Debido proceso y acceso a la Administración de Justicia.* En cuanto al derecho al debido proceso, la Corte Constitucional se pronunció en sentencia C-543 de 2005 M.P.: Rodrigo Escobar Gil, con ocasión de la demanda de inconstitucionalidad presentada contra el artículo 109 de la Ley 633 de 2000, que dispuso que los jueces, conciliadores y tribunales de arbitramento operarían como agente de retención del impuesto de timbre, así lo señalaba la ley por los documentos sujetos al pago del impuesto que obraran en los procesos o conciliaciones judiciales o extrajudiciales, sin el pago del gravamen.

En este fallo la corporación se pronuncia advirtiendo que el poder de configuración reconocido en materia tributaria al legislador por la Carta Política no puede entenderse como una atribución absoluta carente de

límites, sino que dicha potestad debe ser ejercida acatando los principios constitucionales de proporcionalidad, razonabilidad e igualdad y propender por la realización de los principios de progresividad, equidad, eficiencia y no retroactividad, en los que se funda el sistema tributario.

Así, a juicio de esta corporación la disposición demandada resulta vulneratoria de los principios constitucionales de razonabilidad, proporcionalidad, justicia y equidad, así como de los derechos fundamentales al debido proceso, al acceso a la Administración de Justicia, y a las garantías de independencia e imparcialidad de la autoridad judicial.

Para el tribunal constitucional, pretender que los jueces, conciliadores y tribunales de arbitramento cumplan funciones de agentes de retención, sin tener participación en el hecho generador del gravamen, es asignarles una obligación manifiestamente absurda e insensata, pues los mismos carecen de medios jurídicos para garantizar el pago del impuesto, convirtiéndolos a fin de cuentas en verdaderos contribuyentes responsables económicamente del tributo.

La decisión del legislador de establecer como responsables solidarios del impuesto de timbre a los citados administradores de justicia pone en entredicho el principio de razonabilidad, ya que no existe un hecho ni argumento jurídico que legitime el traslado de dicha obligación tributaria a los jueces, conciliadores y tribunales de arbitramento, pues su función constitucional reconocida en el artículo 116 de la Constitución Política se limita a administrar justicia y no a servir de agentes de recaudación.

17. En este sentido puede consultarse la sentencia T-553 de 1994, M. P.: JOSÉ GREGORIO HERNÁNDEZ GALINDO.

Por otra parte, para esta corporación la disposición acusada desconoce los principios constitucionales de justicia y equidad previstos en el artículo 95-9 del texto superior, ya que cuando el legislador pretende convertir en responsables del impuesto de timbre a los jueces, conciliadores y tribunales de arbitramento pese a no tener ninguna participación en el hecho gravado que da origen al tributo, somete su patrimonio como garantía general de sus acreencias (arts. 2488 y 2492 C.C.), al cumplimiento de una obligación frente a la cual no tuvieron la más mínima oportunidad de velar por la efectividad en su recaudo.

Adicional a lo expuesto, desconoce el principio constitucional de proporcionalidad (arts. 1, 2 y 13 C.P.) ya que, si bien dicho tipo de medidas pueden llegar a asegurar el recaudo del impuesto de timbre acorde con el principio de eficiencia constitucional (art. 363 C.P.), lo cierto es que su exigibilidad obstaculiza en grado sumo el derecho de acceso a la Administración de Justicia (art. 229 C.P.), pues aun cuando no se establezca el pago del impuesto de timbre como requisito de admisibilidad para acceder ante los jueces, conciliadores o tribunales de arbitramento, sí se desconoce que la finalidad de dicho derecho se encuentra en el deber de asegurar la existencia de una justicia independiente e imparcial, la cual resulta seriamente comprometida cuando se asigna a los administradores de la misma un rol que constitucionalmente no están llamados a cumplir. Además, dicha decisión sacrifica derechos y principios constitucionales vinculados a la Administración de Justicia que gozan de primacía constitucional, tales como el derecho al debido proceso, la preservación de la tutela judicial efectiva y el mantenimiento de la independencia e imparcialidad judicial.

Finalmente, sostiene el Tribunal Constitucional que con esta disposición se pierde la independencia judicial (arts. 113 y 228 C.P.) ya que, al asignarles el título de responsables del impuesto de timbre, correlativamente está permitiendo que indebidamente la Administración de Impuestos fiscalice y controle la actividad judicial, pues necesariamente la verificación del cumplimiento de la obligación de recaudo exige la exhibición de los documentos que sirven de pieza procesal para la formación del juicio serio, libre y ecuaníme del juez. Además, se pone en entredicho la imparcialidad judicial (art. 228 C.P.), cuando la valoración probatoria del juez que debe estar presidida por las reglas de la sana crítica, resulta afectada por un elemento ajeno al proceso que intersubjetivamente le resta transparencia al desarrollo de la función pública de administrar justicia.

### **Principios constitucionales tributarios**

1. *Principio de legalidad.* En cuanto a los principios constitucionales tributarios, la Corte hizo algunas consideraciones relativas al principio de legalidad en materia de tasas y el alcance de la exigencia del inciso 2.º del artículo 338, según el cual es posible que una autoridad administrativa determine la tarifa de este tipo de tributos, siempre y cuando la ley, ordenanzas o acuerdos fijen el sistema y el método para definir los costos del servicio prestado y la manera de hacer su reparto.

En esta oportunidad la Corte estudia una demanda de inconstitucionalidad presentada contra el artículo 1.º de la Ley 15 de 1968 por la cual se autoriza al Gobierno para determinar por intermedio del Departamento Administrativo de Seguridad, DAS, nuevos modelos de cédula de extranjería y de cer-

tificados de conducta, y el artículo 10.º de la Ley 4.ª de 1981, por el cual se autorizó al Gobierno Nacional para reglamentar lo relacionado con los modelos y valor de las cédulas de extranjería, certificados judiciales y carnés mencionados en esa ley, ratificando la autorización dada al Gobierno Nacional para establecer la tarifa de la tasa a cobrar por concepto de la expedición de las cédulas de extranjería y los certificados judiciales a que dicha ley aludía.

Se está pues en presencia de una tasa y por ello corresponde dilucidar a la Corte si el legislador cumplió o no en los artículos acusados con la obligación de fijar, de acuerdo con el segundo inciso del artículo 338 constitucional, el sistema y el método para definir los costos del servicio prestado y la manera de hacer su reparto, en la medida en que delegó en la administración nacional la determinación del valor de adquisición –art. 1.º Ley 15 de 1968”–y el valor–art. 10.º Ley 4.ª de 1981– de los documentos aludidos en dichas normas.

Así las cosas, la Corte no encuentra que de los artículos acusados ni de las leyes en que ellos se contienen pueda inferirse que el legislador, al autorizar que las autoridades administrativas determinaran la tarifa de la tasa por concepto de expedición de los documentos a los que aluden los artículos acusados, haya señalado algún tipo de sistema y método para definir los costos por la expedición de los documentos referidos ni la manera de hacer su reparto.

En este sentido, advierte la corporación que no cabe entender que la simple invocación de la autorización dada al Gobierno por las normas acusadas para determinar la tarifa de la tasa correspondiente a la recuperación de los costos por la expedición de las cédulas de extranjería y los certificados judiciales y la remisión a la aplicación de los principios tributarios señalados en el artículo 363 superior, sean factor suficiente para entender cumplido el mandato del segundo inciso del artículo 338 de la Constitución.

Si bien la Corte reconoce que la exigencia a que se alude en el artículo 338 no implica que la ley, las ordenanzas o los acuerdos necesariamente deban utilizar las palabras “sistema” y “método” como fórmulas sacramentales, ni se tiene que hacer una descripción detallada o rigurosa de cada uno de los elementos y procedimientos a tener en cuenta para fijar la tarifa, es indispensable que del contenido de las leyes mediante las cuales se autoriza a las autoridades administrativas para fijar la tarifa de una tasa se deriven los principios que deben respetar las autoridades administrativas y las reglas generales a las cuales están sujetas, al definir los costos recuperables y las tarifas correspondientes. Ello no sucedió en el presente caso y es clara entonces la vulneración del artículo 338 superior, razón por la cual se declara la inexecutable de las disposiciones mencionadas.

