

# Intervenciones del Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia en los juicios de constitucionalidad que adelanta la Corte Constitucional colombiana

MARÍA ANGÉLICA PRIETO SALAZAR\*

En el esquema de justicia constitucional ordenado por el artículo 241 de la Constitución y por la Ley Estatutaria de Justicia, la Corte Constitucional puede solicitarles su opinión sobre las normas demandadas a reputados centros académicos. Teniendo en cuenta la labor científica que ha venido adelantando el Centro de Estudios Fiscales –CEF– de la Universidad Externado de Colombia durante la última década –la cual llevó a Colciencias a calificar este grupo de investigación con la máxima categoría reconocida en nuestro país–, se ha hecho usual, en los juicios sobre normas de contenido fiscal, que la Corte Constitucional le solicite al CEF su concepto. Por considerar que estos documentos emitidos por el CEF son de interés para la comunidad académica, hemos preparado el siguiente resumen de las intervenciones que se han llevado a cabo a lo largo de los últimos doce meses.

## I. Expediente D-7846

*Normas acusadas: Ley 160 de 1994, artículo 78 (parcial)*

*Magistrado ponente: Humberto Antonio Sierra Porto*

El actor señala que la norma demandada, al disponer que “las tarifas máximas que pueden cobrarse a los adjudicatarios de terrenos baldíos por los servicios de titulación serán señaladas por la Junta Directiva...”, vulnera el inciso segundo del artículo 338 de la Constitución, toda vez que la tarifa que cobra hoy el INCODER por la titulación de predios baldíos es una tasa y, por lo tanto, conforme al mencionado artículo 338, si bien las autoridades pueden fijar la tarifa de las tasas y contribuciones, 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.

\* Estudiante de quinto año de la Facultad de Derecho de la Universidad Externado de Colombia. Monitora del Departamento de Derecho Fiscal de la UEC.

En concepto del CEF, la Corte debe emitir un fallo inhibitorio en el presente caso pues la Ley 160 de 1994 fue derogada por la Ley 1152 de 2007, en el artículo 178. A su vez, la Corte declaró inexecutable en su integridad la Ley 1152 de 2007, en la Sentencia C-175 de 2009, debido a la pretermisión del requisito de consulta previa a las comunidades indígenas en el trámite del proyecto de ley.

De acuerdo con la situación fáctica planteada, podría pensarse que la Ley 160 de 1994 fue reinsertada al ordenamiento jurídico colombiano con la decisión de inexecutable sobre la totalidad de la Ley 1152; sin embargo, la Corte Constitucional en sentencias tales como C-421 de 2006, C-501 de 2001 y C-1548 de 2000, ha establecido que si una ley que deroga otra es declarada inexecutable, aquella que fue derogada sólo se reincorporará al ordenamiento jurídico y recobrará plena vigencia en caso de que expresamente así lo señale la misma Corte, cuando esta declaratoria sea necesaria para asegurar la supremacía de la Constitución.

Así las cosas, y como quiera que en la Sentencia C-175 de 2009, la Corte “considera pertinente señalar que esta decisión tiene los efectos ordinarios previstos en el artículo 45 de la Ley 270 de 1996 –Estatutaria de Administración de Justicia–, es decir, hacia futuro”; no puede afirmarse que la Corte se hubiera ocupado de la reincorporación de la Ley 160 de 1994 al ordenamiento jurídico.

No obstante, en caso de que la Corte considere que la norma se encuentra vigente, las consideraciones de este Centro de estudios en relación con los cargos de la demanda coinciden con la afirmación del actor en el sentido de que el cobro por la titulación de los predios baldíos a los adjudicatarios constituye una tasa, entendida esta como el

tributo cuyo hecho generador consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los sujetos pasivos o no se presten o realicen por el sector privado. En este orden de ideas, debe aclararse que se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público, cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en el derecho administrativo para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público.

De acuerdo con la definición anterior, y aplicándola al caso concreto, tenemos que la tarifa establecida en el inciso segundo del artículo 78 de la Ley 160 de 1994 para el servicio de titulación de bienes baldíos adjudicados por el INCODER es una tasa, por las siguientes razones:

- El sujeto a quien se le cobra, esto es, al adjudicatario del bien baldío, se ve beneficiado o afectado con la titulación, toda vez que con esta actividad se consolida y formaliza el derecho de dominio.
- La actividad que desarrolla el INCODER, en este caso titulación del bien baldío, se realiza en régimen de Derecho público, como quiera que solo una entidad pública puede realizar tal actividad, por establecerlo expresamente la Ley 160 de 1994.
- La titularidad de tal competencia se encuentra en cabeza de un ente público, el INCODER, que es un establecimiento público del orden nacional, adscrito al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural.

- La solicitud no tiene carácter voluntario por parte del beneficiado o afectado, porque, tal como lo señala el actor en el texto de la demanda, “en el caso de los campesinos y en general de los pequeños productores rurales es cuestionable afirmar que tienen ‘la opción de adquirir o no dicho... servicio’”.

Ahora bien, si la tarifa que se cobra a los adjudicatarios de los bienes baldíos es una tasa, debe cumplir con el principio de legalidad establecido en el artículo 338 de la Constitución, que al respecto prevé en el inciso segundo:

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.

Véase cómo el legislador autorizó, en el apartado normativo demandado, a la Junta Directiva del INDERENA, hoy Consejo Directivo del INCODER, a fijar las *tarifas máximas por el servicio de titulación*, pero para el ejercicio de esta competencia no señaló el sistema y el método para definir los costos del servicio prestado. Así las cosas, la consecuencia de esa omisión legislativa debe ser la inconstitucionalidad de la tarifa demandada.

## II. Expediente D-7888

*Normas acusadas: Ley 72 de 1926, artículo 17 (parcial)*

*Magistrado ponente: Mauricio González Cuervo*

La demanda señala que el legislador al determinar en el artículo 17 de la Ley 72 de 1926 que el contenido de los acuerdos existentes en ese momento quedaba incorporado a la ley, siempre que estuviera referido a rentas (tributos) en el municipio de Bogotá, eleva a rango legal unas disposiciones locales expedidas irregularmente por ausencia de fundamento legal, sin surtir el trámite legislativo correspondiente, sin respetar, además, la legalidad de las normas tributarias, pues no se dieron los debates y trámites exigidos en la Constitución para dar carácter de ley a las disposiciones contenidas en el Acuerdo 1 de 1918.

Así mismo, indica la demanda que la interpretación que en su momento hiciera el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, contenida en la Sentencia del 9 de junio de 2000, en la cual se estableció la legalidad de los artículos 1 y 2 del Acuerdo 1 de 1918 y 7 literal j) y 117 del Decreto 423 de 1996 donde se encuentra previsto el impuesto del fondo de pobres y en la que manifestó que

la convalidación es un mecanismo jurídico que permite subsanar los vicios que afectan a un acto administrativo. Al expresar el artículo 17 de la Ley 72 de 1926 que “[q]uedan vigentes todas las disposiciones especiales que se han dictado sobre rentas y percepción de ellas en el Municipio de Bogotá” no solamente otorgó, a la renta establecida por el Acuerdo acusado, el soporte normativo superior reclamado por la accionante, sino que saneó el vicio del acto convalidado,

dado que con la norma el legislador aceptó y reconoció como si él mismo hubiere expedido “todas las disposiciones”, esto es, mantuvo y “ratificó” los efectos ya existentes y los legitimó para el futuro, al disponer la ley que se mantenía su vigencia.

Esta interpretación es inconstitucional toda vez que ni al legislador ni al intérprete judicial les está dado elevar a rango de ley una norma de menor rango, como es el caso de un acuerdo municipal, por medio de una remisión general, toda vez que cuando una ley se refiere a la vigencia de normas especiales sin especificar a cuáles expresamente, ha de entenderse que se refiere exclusivamente a las normas especiales que ya gozan de jerarquía legal. Esto por cuanto las remisiones generales y tácitas sólo pueden predicarse sobre las normas de igual jerarquía, provenientes de la misma voluntad del legislador y no de aquellas de inferior rango que éste no haya expedido.

En concepto del CEF, sobre el primer punto referido al incumplimiento de los trámites legislativos, al no verificarse los debates y trámites exigidos en la Constitución para dar carácter de ley a las disposiciones contenidas en el Acuerdo 1 de 1918, se debe tener en cuenta que la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha sido constante en reconocer que frente a situaciones de tránsito constitucional cuando se debaten cuestiones de competencia y procedimiento, el examen de disposiciones preconstitucionales no puede hacerse con arreglo a los nuevos preceptos superiores sino a la luz de los dictados de la Carta Política vigente en el momento de su promulgación, según lo impone el principio universal *tempus regit actum*. En este contexto, los requisitos establecidos en la Constitución de 1991 y en la Ley 5.<sup>a</sup> de 1992 para

el proceso de formación de las leyes, que la demandante pretende que el legislador cumpliera en 1926, no tienen aplicación desde una perspectiva jurídica y lógica.

En relación con la presunta violación del principio de legalidad en materia tributaria, por la remisión general de vigencia establecida en el artículo 17 de la Ley 72 de 1926, se considera que el cargo debe desestimarse, como quiera que al incorporar la Ley el contenido del Acuerdo 1 de 1918 expedido por el Concejo de Bogotá, se incluyeron los elementos del impuesto de pobres, estos son: 1) el sujeto activo, el Municipio de Bogotá, hoy Distrito Capital; 2) el hecho generador, la entrada efectiva a teatros, conciertos, cinematógrafos, plazas de toros, hipódromos, circos de maroma y demás espectáculos públicos análogos; 3) la base gravable, el valor de las entradas efectivas; 4) la tarifa, el 10 por ciento. De tal suerte, se respeta tal principio en orden a dar certeza al ordenamiento jurídico, toda vez que por este hecho –la incorporación en la ley del contenido del acuerdo– el Concejo de Bogotá perdió toda competencia en orden a modificar los elementos del impuesto de pobres.

En cuanto al punto de la convalidación, manifestamos que no se comparte lo señalado porque se considera que el legislador cuenta con un amplio margen de configuración normativa que no se encuentra limitado en el sentido presentado en la demanda, toda vez que si bien las sentencias en que soporta sus afirmaciones la actora permitirían llegar a esa conclusión, existen otros fallos de la Corte Constitucional, como la Sentencia C-410 de 1997, donde se declaró la constitucionalidad del artículo 146 de la Ley 100 de 1993, que convalidaba los requisitos para pensionarse establecidos por las entidades territoriales en actos adminis-

trativos de carácter general, sin establecer específicamente a cuáles actos administrativos hacía referencia, los cuales habían sido expedidos sin competencia, toda vez que la misma siempre ha radicado en el Congreso de la República.

Ahora, en lo que toca con la inconstitucionalidad de la interpretación del Consejo de Estado, la Corte Constitucional en la Sentencia C-802 de 2008 señaló que, en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, es plenamente legítimo que un ciudadano reclame la expulsión de interpretaciones judiciales contrarias a la Carta Política, pero por esta vía no pueden dirimirse controversias concretas relacionadas con un litigio particular, como es lo que ocurre en este caso. La Corte ha señalado los requisitos argumentativos para que se configure un cargo idóneo en una demanda contra interpretaciones judiciales, para lo cual el ciudadano debe ofrecer razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes.

En el texto de la demanda se presentan argumentos para justificar el cumplimiento de tales requisitos; sin embargo, a juicio de este Centro de estudios no se cumplen los requisitos de pertinencia y suficiencia.

El requisito de pertinencia no se cumple, toda vez que tal como lo ha reconocido la Corte Constitucional en las sentencias C-426 de 2002, C-1436 de 2000 y C-207 de 2003, el control por esta vía no es procedente si se involucran controversias hermenéuticas o discusiones puramente legales, por cuanto “no le corresponde al juez constitucional resolver aquellos debates suscitados en torno al proceso de aplicación o interpretación de la ley”, “ni adelantar una suerte de ‘corrección hermenéutica’ de las decisiones judiciales que fijan el sentido de las leyes”, que es lo que ocurre en el asunto bajo estudio.

El requisito de suficiencia exige demostrar que se está ante una posición consistente y reiterada del operador jurídico y no producto de un caso en particular, requisito este que en el caso presente resulta siendo un imposible jurídico porque la única sentencia que pudo ocuparse del Acuerdo 1 de 1918 es la Sentencia del 9 de junio de 2000, cuya interpretación se demanda.

### III. Expediente D-7677

*Normas acusadas: Ley 1233 de 2008, artículos 1, 2, 5 y 10.*

*Magistrado ponente: Mauricio González Cuervo*

Los apartados normativos demandados creadores y reguladores del tributo de *contribuciones especiales a cargo de las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado*, con destino al SENA, ICBF, y Cajas de Compensación Familiar, establecen que:

- El sujeto pasivo o deudor de la obligación tributaria son las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado.
- El supuesto de hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria es la actividad de trabajo desempeñada por parte de los asociados.
- La base para la liquidación de los tributos es la compensación ordinaria mensual establecida en el régimen de compensaciones, y la suma de la compensación ordinaria y extraordinaria mensual devengadas, dependiendo del caso.
- Se establece una tarifa global del 9%, la cual se distribuye: 3% para el ICBF, 2% para el SENA, y 4% para la caja de compensación.

El demandante considera que imponer las contribuciones especiales con destino al

SENA, ICBF y las cajas de compensación a las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado desconoce el principio de igualdad, toda vez que tanto los trabajadores asociados como los subordinados son trabajadores y el ingreso de los dependientes o subordinados no es afectado por este tipo de tributos.

Afirma el actor que los trabajadores asociados, con esta contribución, financian la educación y capacitación de los trabajadores dependientes y subordinados, pero no hace mención alguna en lo que se refiere al ICBF y al SENA. Finaliza su argumentación en relación con este problema jurídico con la afirmación de que los apartes demandados de la Ley 1233 ponen a las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado en una situación de igualdad con las empresas comerciales, sin tener en consideración que aquellas no tienen la calidad de empleadores.

Para el demandante los trabajadores asociados a las cooperativas o precooperativas son quienes realmente pagan las contribuciones objeto de impugnación, “porque cualquier gasto o egreso adicional que tenga la empresa, disminuye el ingreso del trabajador asociado”.

Desde esta perspectiva, concluye el demandante que las contribuciones especiales disminuyen la igualdad de oportunidades para los trabajadores asociados frente a los dependientes o subordinados por la disminución o menoscabo del ingreso mínimo vital. El demandante asegura que con la imposición de las contribuciones especiales se genera un daño a las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado, por el desestímulo al trabajo cooperativo asociado, pero no desarrolla la idea del perjuicio que se causa.

En concepto del CEF, el primer punto del que debemos ocuparnos es de establecer cuál es la naturaleza de las “contribuciones especiales” con destino al SENA, ICBF y cajas de compensación familiar desde la perspectiva de la tipología de los tributos.

La primera advertencia que se pone de presente consiste en que el legislador dio un nombre inadecuado desde la perspectiva dogmática a las contribuciones con destino al SENA, ICBF y las cajas de compensación familiar, al denominarlas “contribuciones especiales”, toda vez que cuando se habla de contribuciones especiales se produce en el obligado tributario un beneficio representado en un aumento de valor de sus bienes inmuebles con motivo de la realización de obras públicas o el establecimiento o ampliación de servicios públicos.

De acuerdo con lo señalado, estos tributos no son contribuciones especiales, sino contribuciones parafiscales, como quiera que con éstas el Estado atiende propósitos de carácter económico-social derivados del intervencionismo en la economía, donde el fundamento de la tributación no se encuentra sólo en la capacidad económica, sino en el principio del beneficio.

El Decreto 111 de 1996, Estatuto Orgánico del Presupuesto, define las contribuciones parafiscales, en el artículo 29 en los siguientes términos:

Las contribuciones parafiscales son gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social y económico, y se utilizan para el beneficio del propio sector. [...] El manejo, administración y ejecución de estos recursos se hará exclusivamente en la forma dispuesta en la ley que los crea y se destinarán solo al objeto previsto en ella,

lo mismo que los rendimientos y los excedentes financieros que resulten al cierre del ejercicio contable.

Ahora bien, otro aspecto que este Centro de estudios considera relevante tener en cuenta es que en su momento el Consejo de Estado, Sección Cuarta, en sentencias del 12 de octubre de 2006, Exp. 15214 y 7 de febrero de 2007, Exp. 15121, cuando se pronunció en relación con el problema de si las cooperativas de trabajo asociado se encontraban o no obligadas a realizar los aportes al SENA y al ICBF respecto de sus asociados, manifestó:

Dado que por la naturaleza misma de las cooperativas de trabajo asociado, los asociados no tienen el carácter de trabajadores, ni la cooperativa actúa como patrón o empleador de los mismos, y, que la retribución que reciben los asociados por su trabajo no es salario sino una compensación, que se fija teniendo en cuenta la función que cumple el asociado, su especialidad, rendimiento, cantidad y calidad del trabajo aportado, no se cumplen los presupuestos para que surja la obligación de efectuar los aportes al SENA y al ICBF, como lo prevé la norma acusada.

Si bien, de dichos pronunciamientos resultaría claro, en principio, que las cooperativas de trabajo asociado no se encuentran obligadas al pago de los aportes al SENA y al ICBF, es preciso tener en cuenta que dichos pronunciamientos se realizaron con anterioridad a la Ley 1233, cuando las cooperativas no tenían la obligación de sufragar las mismas; es este el escenario al que se volvería en el supuesto en que se declarara la inexequibidad de los artículos demandados.

En cuanto a nuestras consideraciones respecto de los cargos de la demanda, las contribuciones especiales al ICBF, SENA y las cajas de compensación para las cooperativas o precooperativas de trabajo asociado son un nuevo tributo, diferente de las contribuciones de los empleadores; en este contexto, no puede vulnerarse el principio de igualdad cuando el legislador se ocupó de establecer un gravamen específico, con hechos generadores, bases gravables y tarifas diferentes a las fijadas para los empleadores, atendiendo las particularidades del sector solidario, cooperativas y precooperativas.

Ahora, no puede dejarse de lado que los beneficios provenientes de entidades como el SENA benefician al sector cooperativo, como quiera que sus afiliados encuentran una posibilidad de educación y capacitación, situación que no se desvirtúa con la simple afirmación de que los únicos destinatarios de los servicios son los trabajadores dependientes o subordinados.

Sin perjuicio de todo lo dicho, es diferente lo concerniente al ICBF, como quiera que en realidad su fuente de financiación es un impuesto con destinación específica, debido a que el propósito de esta institución es lograr un beneficio general para toda la sociedad, que no puede individualizarse en quienes están obligados a contribuir en este punto específico. Con lo dicho no se pretende derivar una consecuencia de inconstitucionalidad de la norma, al contrario, lo que se busca es poner de presente el deber de contribuir que tenemos todos, de acuerdo con la capacidad contributiva, a partir de lo establecido en el artículo 95 numeral 9 de la Constitución de 1991.

En relación con el principio de equidad tributaria, el legislador, teniendo en cuenta el principio de equidad en materia tributaria, se

ocupó de señalar en el inciso 2° del artículo 5.° de la Ley 1233, que las contribuciones especiales para el SENA, ICBF y las cajas de compensación familiar son asumidas por las cooperativas y no por los trabajadores asociados. Desde esta perspectiva, se impone a la cooperativa como persona jurídica independiente de sus asociados, la responsabilidad de generar ingresos suficientes para cumplir con esta obligación legal y garantizar, por lo menos, un ingreso para sus asociados que permita satisfacer sus necesidades básicas.

Es común la creencia de que la forma de proteger sectores económicos y sociales es por medio del establecimiento de beneficios tributarios y de no sujeciones; sin embargo, no es jurídicamente válido afirmar que los tributos a que se encuentra sometido el sector solidario impliquen un desincentivo al trabajo cooperativo; por el contrario, las posibilidades en términos de beneficios y servicios que generan las contribuciones demandadas son una protección a los trabajadores, tal como se afirmó líneas arriba.

Por las razones antedichas consideramos que los argumentos de la demanda no tienen asidero constitucional y que, por tanto, la Corte Constitucional debe declarar la exequibilidad de las normas de la referencia.

#### **IV. Expediente D-8069**

*Normas acusadas: artículo 4.º (parcial)  
y 6.º (parcial) de la Ley 1370 de 2009  
Magistrado ponente: Nilson Pinilla Pinilla*

En esta oportunidad el actor demanda en primer término con fundamento en la vulneración los principios de igualdad general, justicia y equidad tributaria transgredidos por el criterio de depuración, la exclusión de las sociedades de personas de la base

gravable del impuesto al patrimonio, al establecer en el texto demandado únicamente el beneficio para las sociedades anónimas y similares en procesos concursales.

En primer lugar, para el demandante el artículo 295-1 del ET establece un mecanismo para evitar la doble imposición tributaria sociedad-socio mediante la exclusión de la base gravable del impuesto al patrimonio del valor patrimonial neto de las acciones poseídas en sociedades nacionales; sin embargo, esta disposición solo aplica a ciertos tipos societarios, lo cual es contrario a los principios de igualdad, equidad y justicia fiscal teniendo en cuenta que, a su juicio, no existen razones que justifiquen dicho tratamiento discriminatorio.

Argumenta el actor igualmente que el artículo 297-1 del ET concede una exención a favor de las entidades que se encuentren en procesos de estructuración de pasivos, lo cual configura una discriminación negativa hacia las personas naturales comerciantes, quienes también pueden acceder a este tipo de procesos según la Ley 1380 de 2010, como hacia aquellas que sin serlo se encuentran en la misma situación, y se vulnera así los principios de igualdad (art. 13 CN) y equidad tributaria (art. 363 CN)

En concepto del CEF, la exclusión de “aportes” en dicha disposición de las sociedades de personas es injusta, inequitativa y constituye una doble imposición, por lo tanto, la Corte debe realizar una interpretación constitucional que se traduzca en una modulación de la norma adecuando la ley a la Constitución, lo que se significa incluir también a las sociedades por aportes.

Dicha proposición se fundamenta en la naturaleza del impuesto al patrimonio, que conlleva una doble tributación en renta, y establece una múltiple tributación a la per-

sona jurídica y a la persona natural-socio con un mismo impuesto y en un mismo período; problema que generó en Colombia para la persona natural la posibilidad de descontar inversiones en sociedades y evitar así la doble imposición. Razón por la cual debe incluirse también a las sociedades por aportes como destinatarias de la disposición.

De otro lado, en lo que respecta al cargo de violación de los principios de igualdad general, justicia y equidad tributaria transgredidos por el criterio de exención en beneficio de personas jurídicas con exclusión de personas naturales en procesos de reestructuración o concursales, este Centro de estudios encuentra que tal omisión de las personas naturales se debe a un criterio histórico: la ley se expidió en un momento en el que solo existía el concurso de personas jurídicas, por lo tanto, desde la aparición de la Ley 1380 de 2003 que otorga la posibilidad a las personas naturales de ser sujetos en procesos concursales, debe entenderse que la disposición demandada también aplica para personas naturales pues se encuentran en la misma situación de las personas jurídicas.

## V. Expediente D-8114

*Normas acusadas: artículos 5.º, 6.º, 7.º, 11 parágrafo 13, 14, 15, 16 y 21 (parcial) del Decreto 20 de 2008*  
*Magistrado ponente: Jorge Iván Palacio Palacio*

El actor considera inconstitucional la norma de la referencia toda vez que el Acto Legislativo 4 de 2007, en su artículo 3.º, que adicionó dos incisos al artículo 256 de la Constitución no otorgó una autorización expresa, ni precisa, al Ejecutivo para que regulara una materia que debe ser desarrollada por la ley.

En consideración del CEF, el problema jurídico radica en que si bien la autorización

no es precisa, ni clara, ésta se encuentra en una disposición constitucional. por tanto, ¿puede esa falta de precisión de la ley habilitante (en este caso un acto legislativo) ser causal de inconstitucionalidad del decreto demandado?

A nuestro modo de ver, sí, por cuanto el artículo 4.º de la CN, al establecer el principio de legalidad, solo permite hacer a la administración pública lo que la ley le permite hacer, mucho más claro en el caso de las autorizaciones legislativas al Ejecutivo, en donde debe existir una claridad y precisión tanto en lo material como en lo temporal para que la actividad delegada del Ejecutivo esté encuadrada perfectamente dentro de la distribución del poder público que se realiza en un Estado de derecho.

En torno a la vulneración de la autonomía de la entidades territoriales, se encuentra prevista en los artículos constitucionales 1.º y 287, y es reflejo del triunfo histórico en virtud del cual se orienta el funcionamiento del Estado, tendiente hacia un nuevo esquema de funciones y desarrollo de obligaciones, con el fin de mejorar la actividad y eficiencia de la administración.

A partir de la Constitución de 1991 operaron cambios dentro de la concepción de descentralización fiscal en Colombia, se modificaron los modelos administrativos y de participaciones gubernamentales, pues no solo se creó un nuevo esquema de asignación de funciones sino que se garantizó, al mismo tiempo, un flujo adecuado de recursos para las entidades territoriales con el otorgamiento, de manera progresiva, de responsabilidades que antes eran del resorte exclusivo de la Nación. En este sentido, la descentralización se ha expresado por dos vías diferentes, que han sido acogidas por la legislación sobre el tema: la posibilidad constitucional de tomar

decisiones sobre sus ingresos, especialmente tributarios (descentralización fiscal) y, la segunda, la apertura democrática (descentralización política).

Dentro de este contexto y a pesar de que, como se dijo, corresponde a un análisis constitucional ver la validez material de este acto legislativo, las medidas de control y las medidas preventivas y correctivas vulneran evidentemente el artículo 1.º y 187 de la CN, lo cual permite determinar la ilegalidad del Decreto 20 puesto que la atribución desmedida de funciones al Gobierno central termina en una usurpación de funciones que constitucionalmente le han sido asignadas a las entidades territoriales.

## VI. Expediente D-7859

*Normas acusadas: artículo 387 (parcial)  
del Estatuto Tributario  
Magistrado ponente: Nilson Pinilla Pinilla*

La demanda señala que el artículo 387 del ET, al establecer la posibilidad de que los sujetos obligados a soportar la retención, que son los perceptores del trabajo sometidos a ésta, puedan disminuir, de la base sobre la cual se practica la retención, las sumas pagadas por concepto de salud y educación; pero fija un par de límites: la imposibilidad de que la cuantía a disminuir de la base supere el 15% del total de los rendimientos del trabajo gravados, y la restricción de que hagan uso de la opción fiscal los sujetos que obtengan rendimientos del trabajo mayores a 4.600 UVT; esto, a juicio del actor, desconoce el derecho a la igualdad de los trabajadores autónomos en la medida que concede un beneficio solamente a las personas que mantienen una relación laboral y no existe razón justificada y suficiente para el trato diferenciado.

El CEF considera que, como primera medida, hay que tener en cuenta que el siguiente análisis de constitucionalidad se hace con fundamento en el artículo 13 de la Constitución, dado que así se estableció por el actor en la demanda, quien considera que la norma excluye sin justificación, ni razón, a los trabajadores independientes del beneficio fiscal. Sin embargo, no puede perderse de vista que el ámbito en el que debe realizarse el análisis de la norma es en el campo tributario, análisis de la igualdad pero concretada en materia tributaria, que se traduce en los criterios de justicia, equidad y progresividad dispuestos en los artículos 95 n.º 9 y 363 de la Constitución; tan diferentes son en su eficacia que la igualdad en un sentido amplio tiene protección constitucional por medio de la tutela; no obstante, en el caso en concreto se hace referencia a la vulneración de principios como capacidad económica, justicia, igualdad y progresividad en la imposición, que, se reitera, solo pueden ser vistos según parámetros tributarios, entendiéndose según el artículo 363.

Con todo, es posible realizar un análisis en sede de igualdad según el artículo 13, puesto que es posible determinar si la diferencia que trae consigo la disposición, a pesar de tener una causa distinta a la capacidad contributiva o la fuente que genera dicha capacidad, radica en el trato diferenciado a sujetos que se encuentran en un mismo grupo, es decir, si existe o no una distinción con base en criterios personales, subjetivos.

Al revisar el contenido del texto en cuestión, se observa que el legislador en uso de su potestad de imposición tuvo en cuenta elementos objetivos, no subjetivos, referidos a una distinción cualitativa de la renta en función de la fuente generadora. De este modo, es posible que el legislador con base

en el principio de equidad pueda ajustar la tributación conforme a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos; así, distingue e impone una tributación diferente teniendo en cuenta el origen de las rentas.

Así mismo, la contribución no es igual para quienes derivan su renta generada por trabajo, como para los que la derivan del capital inmobiliario, mobiliario o de ganancias patrimoniales.

Ahora, este trato diferenciado entre grupos, a nuestro parecer, sí es constitucional, pues es, según criterios para valorar la igualdad, objetivo, razonable, ajustado a la teoría económica de la imposición, y sus consecuencias no resultan desproporcionadas. Finalmente, la interpretación de lo que sucedería por parte del actor al “inconstitucionalizar” apartes de la norma es errado, puesto que la misma se encuentra en el apartado del Estatuto Tributario que regula las retenciones en la fuente por pagos laborales, por lo tanto, allí solamente pueden implantarse normas que guarden unidad con esta materia.

En este orden de ideas, consideramos que hay una constitucionalidad plena de las normas acusadas y por ende debería ser declarada su exequibilidad.

## VII. Expediente D-158

*Normas revisadas: Decreto Legislativo 127 del 21 de enero de 2010*

*Magistrado ponente: Nilson Pinilla Pinilla*

En atención al Decreto Legislativo 127 de 2010, se establecieron por este una serie de instrumentos y medidas cuyo contenido modificó tanto la destinación como el monto de la tarifa de ciertos impuestos, entre ellos el impuesto al consumo y el IVA; estas modificaciones consistieron principalmente en:

- Modificación de la tarifa del impuesto al consumo de cervezas, sifones y del IVA para las cervezas. El impuesto al consumo pasó de una tarifa del 40% al 48%, y el IVA pasó del 11% al 14% para el 2010 y 16% para el 2011.

- IVA en los juegos de suerte y azar. La tarifa general pasa del 5% al 16%.

- Impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco. Anteriormente existían dos tarifas del impuesto con base en el valor de la cajetilla, y el 21% del ingreso bruto se destinaba a salud, ahora se unificó la tarifa para la cajetilla de 20 unidades, \$650 en 2010 y \$700 en 2011 con una destinación del 24% para salud.

- Impuesto al consumo de licores. Se pasa de 3 tarifas diferenciadas por el grado de licor a 2 tarifas (hasta 15 grados y superior a 15 grados) y se suprime una tarifa especial para vinos.

Procede el CEF a conceptuar sobre la constitucionalidad y razonabilidad de las medidas; para ello nos ocupamos de analizar tres puntos: (i) relación de causalidad que deben tener los decretos legislativos; (ii) poder tributario en estado de emergencia social; y (iii) destinación de los recursos para conjurar los efectos de la emergencia.

En cuanto a la *relación de causalidad*, los Decretos Legislativos deben tener doble relación de causalidad: 1) entre las causas que generan la declaratoria del estado de excepción y su finalidad, y entre dichas causas y la materia regulada, sin perjuicio de la idoneidad que deben tener las medidas para superar los efectos de la emergencia.

El constituyente estableció expresamente que estos decretos deben referirse a *materias que tengan relación directa y específica* con

el Estado de Emergencia, y podrán, *en forma transitoria*, establecer *nuevos tributos o modificar los existentes*.

Pues bien, en el Decreto 127 el Gobierno Nacional decidió ocuparse de tributos existentes en lugar de crear unos nuevos, lo cual constituye una medida idónea dentro de las competencias del Ejecutivo en los estados de excepción. La decisión de modificar los tributos al consumo de los mencionados productos y al IVA se podría explicar por el hecho de que el recaudo sobre los mismos, hasta la expedición del Decreto 127 de 2010 y aun después del mismo, tienen destinación dirigida al sector salud y los hechos generadores de tales impuestos guardan relación directa con la salud de los habitantes del territorio nacional.

Además, porque los sujetos activos corresponden a casi todos los niveles territoriales del gobierno, incluyendo la Nación, entonces, con el mayor recaudo de tales tributos puede asegurarse una fluidez de recursos más eficiente para el ejercicio de cada competencia asignada dentro de Sistema General de Seguridad Social en Salud, debido a que provendrán de diferentes fuentes y no sólo de la Nación.

Ahora bien, para explicar la congruencia de las medidas tributarias adoptadas en el Decreto 127 de 2010 con la declaratoria de emergencia social, no pueden dejarse de lado las motivaciones de la declaratoria, asociadas fundamentalmente con aspectos de financiación del servicio, entre esas motivaciones encontramos:

1. En cuanto a las entidades territoriales, se puede mencionar que los departamentos deben financiar por fuera del aseguramiento obligatorio, medicamentos y servicios no incluidos en los planes de beneficios.

2. Los departamentos y el Distrito Capital tienen un grave déficit de recursos para la prestación de estos servicios de salud, así como de los servicios de las personas pobres y vulnerables no aseguradas.

3. Como motivaciones generales se encuentra el desequilibrio entre los gastos que demanda el sistema con los ingresos que lo financian; un agotamiento de los recursos del Fosyga; el deterioro de la sostenibilidad financiera del sistema y la insuficiencia de los esfuerzos fiscales del gobierno nacional, a pesar de haber incorporado nuevos recursos dentro del presupuesto nacional.

En este orden de ideas, se impone ratificar la congruencia de las medidas adoptadas en materia financiera por el Decreto 127 de 2010, como quiera que van encaminadas al aumento de ingresos tributarios asociados al sector salud y, por tanto, a financiar el déficit que explica la declaratoria de la emergencia en el sistema de salud, es decir, atienden a las causas de la emergencia.

En lo relacionado con el *poder tributario y fiscal en estado de emergencia social*, la pregunta que debemos hacernos es: ¿tiene el Presidente la facultad de modificar impuestos territoriales y darles destinación específica en estados de excepción? Al respecto resulta conveniente citar el contenido del artículo 362 de la CN:

Los bienes y rentas tributarias o no tributarias o provenientes de la explotación de monopolios o de las entidades territoriales, son de su propiedad exclusiva y gozan de las mismas garantías que la propiedad y renta de los particulares.

Los impuestos departamentales y municipales gozan de protección constitucional y

en consecuencia la ley no podrá trasladarlos a la Nación, salvo temporalmente en caso de guerra exterior.

Se considera que el problema aquí planteado no se presenta en el Decreto 127, toda vez que los impuestos al consumo de los departamentos y el Distrito Capital son impuestos nacionales cedidos, y la Nación no pierde su configuración normativa sobre los mismos, incluso en estado de excepción.

Finalmente, en cuanto a *las implicaciones presupuestarias de las medidas establecidas con motivo de la declaratoria del estado de excepción*, nos referiremos a las adiciones que se obtienen con base en los instrumentos desarrollados con motivo del estado de excepción en los departamentos y el Distrito Capital, toda vez que la Corte debe aclarar si esa adición se hace por medio de acto del cuerpo representativo de elección popular (concejo o asamblea) o puede el gobernador o alcalde incorporar dichos recursos mediante decreto.

Sobre el punto hay que señalar que el artículo 352 de la CN y los artículos 104 y 109 el Decreto 111 de 1996 establecen que las entidades territoriales deben expedir las normas que en materia presupuestal deben aplicar, respetando los principios y disposiciones contenidos en el ordenamiento constitucional y el Estatuto Orgánico del Presupuesto General de la Nación. Sin embargo, en ninguna entidad territorial existe una norma que regule la incorporación de recursos en estados de excepción, motivo por el cual se deben aplicar en lo que resulte pertinente las normas orgánicas del Presupuesto Nacional.

Así, de acuerdo con el artículo 83 del Estatuto Orgánico del Presupuesto, se faculta al Gobierno para que los gastos ocasionados

por los estados de excepción sean adicionales mediante decreto, razón para considerar que lo mismo debe ocurrir en el orden territorial.

### VIII. Expediente LAT 350

*Normas a revisar: Ley 1344 del 31 de julio de 2009, por medio de la cual se aprueba el Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional y prevenir la Evasión Fiscal suscrito entre la Confederación Suiza y la República de Colombia*  
Magistrado ponente: Jorge Palacio Palacio

La pregunta que se hace la doctrina en este punto y que merecería un análisis detallado de la Corte, a propósito del convenio bajo estudio, es: ¿qué papel cumplen los tratados internacionales en el sistema normativo?, lo cual suscita las siguientes preguntas: ¿puede la ley derogar un tratado? ¿Cuál es la facultad reglamentaria de un tratado internacional en materia tributaria? ¿Puede un tratado internacional hacer más gravosa la situación de un contribuyente, imponiéndole más cargas?

Al respecto es necesario mencionar lo señalado por GABRIEL MUÑOZ:

Las normas de Derecho Internacional, que fueron objeto de una especial promoción en el artículo 9.º de la Constitución y en el Capítulo 8.º del Título VII del mismo texto (arts. 224 a 227), constituyen otro factor de complejidad en la estructuración del sistema normativo colombiano. *Este tipo de normas se suman al ordenamiento interno, siempre que los tratados hayan sido válidamente celebrados y aprobados; y no podrán ser modificados por la leyes nacionales, pero no porque se prediquen relaciones de jerarquía entre el Derecho Internacional y el Derecho Interno, sino porque lo impide*

*el principio de competencia que es el que ordena que las relaciones existentes entre las disposiciones dictadas por los diferentes Estados dotados de capacidad normativa* (cursiva fuera de texto).

De esta forma, resulta claro que al tenor del artículo 9.º de la Constitución, “las relaciones exteriores del Estado se fundamentan en la soberanía nacional, en el respeto a la autodeterminación de los pueblos y en el reconocimiento de los principios de derecho internacional aceptados por Colombia”. Esto último implicará que principios como el *pacta sunt servanda* deba ser respetado, es decir, que la ley interna no podrá derogar una norma contenida en un tratado internacional, ya que para que pierdan vigencia los mismos deberá hacerse el proceso de denuncia de conformidad con la Convención de Viena y, en el caso del Convenio con Chile, teniendo en cuenta el artículo 31 del mismo.

Ahora bien, en cuanto a la creación de mayores obligaciones, se ha discutido si el establecimiento permanente (EP) es un nuevo sujeto pasivo tributario, creado por el tratado. Podría llegar a entenderse que los CDI no crean mayores obligaciones tributarias, pues su función está en limitar el poder tributario de los Estados contratantes, de manera que el EP podría ser considerado como algo más gravoso y, por tanto, por no existir una norma que grave al EP como sujeto pasivo tributario, no tendrán aplicación los artículos 5.º y 7.º de los CDI, es decir, en todo caso se tributaría en residencia. A la anterior interpretación podría agregarse que la redacción del artículo 7.º del CDI es clara en señalar: “[s]i la empresa realiza su actividad de dicha manera (con EP), las utilidades de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero solo en la medida en

que sean imputables a ese establecimiento permanente. Este artículo que en inglés dice *may be*, indica sin lugar a dudas que será potestad del Estado donde se configura el EP, la de gravar o no esos beneficios o utilidades de acuerdo con la ley interna, esto significa que si no existe tal, serán gravados en la residencia.

El punto fue discutido por la IFA capítulo Colombia, y se sostuvo por algunos que el EP *per se* no tiene personalidad jurídica, por el contrario, goza de la personalidad jurídica de la sociedad no residente y, por tanto, a efectos tributarios, el sujeto pasivo sería el no residente que se encontraría determinado como tal por el artículo 20 del Estatuto Tributario en donde se le señala que será contribuyente por sus ingresos de fuente nacional. Bajo esta posición, la aplicación de los artículos 5.º y 7.º de los convenios estaría garantizada pues no habría ningún reproche de sujeción del EP en Colombia. Sin embargo, también podría decirse que según el mencionado artículo 20, la base gravable del EP serían los ingresos de fuente nacional, mientras que los CDI establecen que la base gravable de los EP son los ingresos atribuibles, con lo cual se evidencia una disparidad que genera indefectiblemente inseguridad jurídica. Este punto, desde una interpretación amplia, podría ser solucionado bajo el entendido de que lo que el Convenio busca es restringir el criterio de la fuente a los ingresos que sean atribuibles. Esta última posición generaría a su vez otro problema: ¿cuáles serían los ingresos, costos y gastos, atribuibles si la legislación colombiana no establece ningún régimen de atribución? ¿Aplicarían los límites de gastos en el exterior de los artículos 121 a 124-2 del Estatuto Tributario en las operaciones entre el EP y un residente o domiciliado en Colombia, y entre el EP y su

oficina principal? ¿Aplican las normas de precios de transferencia en las operaciones entre el EP y la oficina principal?

Una pregunta que resulta de mucha importancia es: ¿el EP debe considerarse como un extranjero a los efectos de aplicar la retención en la fuente de renta e IVA por pagos al exterior? Según el Estatuto Tributario debe practicarse retención en la fuente a título de renta a quienes hagan pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas sujetas a impuesto en Colombia a favor de sociedades extranjeras sin domicilio en el país, personas naturales extranjeras, sin residencia en Colombia y sucesiones ilíquidas de extranjeros que no eran residentes en Colombia. El artículo 419 del Estatuto Tributario impone que para que sean aceptados los gastos en el exterior se debe probar la consignación de los impuestos retenidos, si lo gravado constituye un ingreso gravado en Colombia. Por su parte, el artículo 437-2, inciso primero, numeral tercero señala que son agentes de retención quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio nacional, con relación a estos.

Creemos que el artículo 7.º, en conexión con el 24 de los convenios, relativos al gravamen de los beneficios empresariales y a la prohibición de la discriminación, respectivamente, impone que cada Estado grave a los EP en los mismos términos que las empresas nacionales. Surgirá pues un deber para el agente de retención consistente en calificar si la operación constituye o no un EP, para con esto determinar la procedencia de la retención y el monto de ésta.

En cuanto a la interpretación de los Convenios resulta de vital importancia que la Corte se pronuncie también sobre el valor de los comentarios de la OCDE, pues, como es

sabido, este convenio desde 1992 incluye un modelo dinámico, consistente en que cada artículo incorpora unos comentarios que explican la norma y que muchas veces van más allá del sentido literal. Tales comentarios son revisados, suprimidos y ampliados cada cierto tiempo. Ciertamente es que tales comentarios son considerados por parte de la doctrina *soft law*, pero en Colombia ¿cumplirían un papel más allá de ser doctrina? ¿Podrían ser considerados contexto dentro de las reglas de interpretación de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados?

La administración tributaria ha manifestado extraoficialmente que tendrá en cuenta estos convenios para la aplicación de las normas de los tratados, pero ¿será que esto es posible cuando Colombia ni siquiera es signatario de la OCDE y menos aún cuando el alcance de los comentarios excede de la interpretación formal y entra en los ámbitos de la interpretación económica y de la sustancia de la forma?

Así, por ejemplo, la cláusula de establecimiento permanente señala que las obras de construcción, siempre que duren más de seis (6) meses, constituirán establecimiento permanente. Los comentarios en orden a prevenir la evasión fiscal señalan que cuando se haga subcontratación o fraccionamiento de obra con el objeto de burlar la regla se entenderán los subcontratos o los fraccionamientos como una unidad. Esta regla, como puede verse, excede del tenor literal y de una interpretación al que en un sistema romano germánico el intérprete está sometido, sobrepasando la raya de la interpretación económica propia del derecho anglosajón.

Y finalmente habría que preguntarse si los comentarios que deben tenerse en cuenta son los vigentes a la fecha de celebración del convenio, los que estén vigentes al momen-

to de resolver el problema o los vigentes al momento de la aplicación de la norma por parte del constituyente. Nótese cómo el tema redundante en un problema de seguridad jurídica para el contribuyente.

Conscientes de que lo mencionado, en buena parte, obedece a temas de política fiscal que hacen parte del amplio margen de configuración legislativa, es nuestro deber hacer un pronunciamiento en cuanto a la forma como se han negociado los convenios, y resaltar los aspectos problemáticos y críticos, en orden a aportar crítica constructiva.

Sin embargo, en lo que tiene que ver con los aspectos formales, concluimos que es necesario un análisis de las pruebas para verificar si se cumplió con la Ley 819 de 2003 y solicitar en sede de prejudicialidad un análisis sobre la vigencia de la Decisión 40 de la CAN, la vinculación que existiría frente a los Estados de acoger los parámetros del anexo II, y si se constituye como un requisito de forma en la celebración de Convenios para evitar la Doble Imposición, realizar consultas con los demás Estados miembros, “en el

seno del Consejo de Política Fiscal, antes de suscribir dichos convenios”.

En cuanto al fondo, consideramos que, de manera general, nuestra normativa interna implica que al celebrar CDI se cause una falta de reciprocidad en la aplicación del CDI, lo que redundará en una pérdida de recaudación. De ahí que consideremos necesario que la Corte exhorte al Congreso para expedir una reforma tributaria que sea más agresiva en criterios de sujeción, que solucione los problemas de seguridad jurídica planteados por la falta de regulación del establecimiento permanente como criterio de sujeción impositiva en la ley interna, analice la necesidad de mantener como no gravados los dividendos y los intereses y, finalmente, establezca normas internas que permitan luchar contra la evasión y elusión fiscal aplicables en el contexto de los tratados internacionales.

Así mismo, en cuanto a la negociación, sería importante incluir el método de exención para eliminar la doble imposición, así como reducir el uso de la cláusula de nación más favorecida.