

**Sentencia C-260/15**

Referencia: Expediente D-10443

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el parágrafo 2º del artículo 15 de la Ley 1579 de 2012 *“Por la cual se expide el estatuto de registro de instrumentos públicos y se dictan otras disposiciones”*

Magistrada Ponente:  
GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Bogotá, D.C., seis (6) de mayo dos mil quince (2015).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, conformada por los magistrados Mauricio González Cuervo, Luís Guillermo Guerrero Pérez, Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, Jorge Iván Palacio Palacio, Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, Luís Ernesto Vargas Silva, y las magistradas María Victoria Calle Correa, Gloria Stella Ortiz Delgado y Martha Victoria Sáchica Méndez, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial de las previstas en el numeral 4º del artículo 241 de la Constitución Política, cumplidos todos los trámites y requisitos contemplados en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente:

**SENTENCIA**

Dentro de la demanda de inconstitucionalidad contra el parágrafo 2º del artículo 15 de la Ley 1579 de 2012, *“Por la cual se expide el estatuto de registro de instrumentos públicos y se dictan otras disposiciones”*

**I. ANTECEDENTES**

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad prevista en los artículos 40-6, 241 y 242-1 de la Constitución Política, el ciudadano Jorge Iván Cano Berrio presentó ante esta Corporación demanda contra el parágrafo 2º del artículo 15 de la Ley 1579 de 2012 *“Por la cual se expide el estatuto de registro de instrumentos públicos y se dictan otras disposiciones”*, por presuntamente vulnerar los artículos 157, 158, 160, 161 y 294 de la Carta.

La demanda fue admitida por el Despacho mediante auto del 15 de septiembre de 2014, providencia en la que además se ordenó: i) remitir por parte de los Secretarios Generales del Senado de la República y de la Cámara de

Representantes, así como a los Secretarios de las comisiones Primeras Constitucionales Permanentes de las mencionadas Corporaciones, las publicaciones oficiales y las sesiones en las que se anunció, debatió y aprobó el proyecto de ley número 122/2011 Cámara y 242/2011 Senado; ii) comunicar al Presidente del Congreso la iniciación del proceso, así como a los Ministros de Justicia y del Derecho, Hacienda y Crédito Público, Agricultura y Desarrollo Rural, Minas y Energía, Federación Nacional de Municipios y a la Superintendencia de Notariado y Registro; iii) invitar a las universidades: Nacional de Colombia, Javeriana, de Nariño, Externado de Colombia, del Rosario, Sergio Arboleda y de los Andes, de igual manera a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, para que, si lo consideraban pertinente, se pronunciaran sobre la constitucionalidad de los preceptos demandados; iv) fijar en lista las normas acusadas para garantizar la intervención ciudadana; y v) correr traslado al señor Procurador General de la Nación, para lo de su competencia.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de esta clase de juicios y previo concepto del Procurador General de la Nación, procede la Corte a decidir de fondo la demanda en referencia.

## **II. TEXTO DE LA NORMA DEMANDADA**

A continuación se transcribe el artículo 15 de la Ley 1579 de 2012 y se subraya el parágrafo 2º de esa norma, objeto de la demanda de inconstitucionalidad:

### ***“LEY 1579 DE 2012***

*(octubre 1º)*

*Diario Oficial No. 48.570 de 1º de octubre de 2012*

### **CONGRESO DE LA REPÚBLICA**

*Por la cual se expide el estatuto de registro de instrumentos públicos y se dictan otras disposiciones.*

**ARTÍCULO 15. RADICACIÓN DE DOCUMENTO O TÍTULO VÍA ELECTRÓNICA EN LAS NOTARÍAS, DESPACHOS JUDICIALES O ENTIDADES ESTATALES.** *Una vez otorgado un título o documento de los relacionados en el artículo 4o, el Notario, la autoridad judicial, administrativa o estatal competente, a petición de cualquiera de los interesados o de manera oficiosa, podrá radicarlo en el sistema de información de registro o sistema adoptado para tal fin, remitiendo vía electrónica a la oficina de registro la copia del documento o título digitalizado con firma digital, así como los soportes documentales del*

*cumplimiento del pago de los impuestos y derechos establecidos en la ley y decretos reglamentarios.*

**PARÁGRAFO 1o.** *El pago de los impuestos y derechos de registro se podrá efectuar a través de medios virtuales o electrónicos bajo condiciones de seguridad y confiabilidad, debidamente integrados al proceso de registro. La Superintendencia de Notariado y Registro, reglamentará el procedimiento y desarrollo tecnológico para la puesta en marcha de este servicio.*

**PARÁGRAFO 2o.** *Ningún acto notarial ni de registro podrá ser gravado con impuestos, tasas o contribuciones municipales o departamentales, con excepción del Impuesto de Registro autorizado por la Ley 223 de 1995 y las que lo modifiquen o adicionen.*

### III. LA DEMANDA

El demandante acusó de inconstitucional el parágrafo 2º que establece “Ningún acto notarial ni de registro podrá ser gravado con impuestos, tasas o contribuciones municipales o departamentales, con excepción del Impuesto de Registro autorizado por la Ley 223 de 1995 y las que lo modifiquen o adicionen.”, contenido en el artículo 15 de la Ley 1579 de 2012, que regula la radicación de documentos o títulos, a través de vías electrónicas en las notarías, despachos judiciales o entidades estatales y el pago de impuestos y derechos de registro por medio virtual o electrónico.

Alegó el ciudadano que la disposición demandada vulneró la Carta Política así: i) desconoció el principio de unidad de materia contenido en el artículo 158 de la Constitución; ii) se apartó del principio de consecutividad, consagrado en los artículos 157, 160 y 161 del Texto Superior; y iii) vulneró el artículo 294 de la Carta, al establecer beneficios y exenciones de tributos de las entidades territoriales.

Sobre esta base edificó el concepto de violación, estructurado en tres cargos de inconstitucionalidad: el primero de ellos acusa la falta de unidad de materia, debido a que la Ley 1579 de 2012 al regular aspectos notariales y de registro, no puede contener aspectos relacionados con exenciones de impuestos, tasas o contribuciones municipales o departamentales. De otra parte también manifestó la violación al principio de consecutividad, ya que según el demandante, el parágrafo demandado “... *no fue objeto de debate y decisión en las plenarias y solo vino a incorporarse **COMO PARAGRAFO NUEVO, en el INFORME DE CONCILIACION AL PROYECTO DE LEY 242 DE 2011 SENADO, 122 DE 2011 CÁMARA...***”<sup>1</sup> (negrillas incluidas en el texto original)

---

<sup>1</sup> Folio 4v.

El tercer cargo de inconstitucionalidad gravitó en torno a la presunta “violación de la autonomía territorial en el manejo de sus tributos”<sup>2</sup>, puesto que, según el demandante, “... la citada ley sobrepasó los límites establecidos en el citado artículo 294 Constitucional, porque concedió un beneficio tributario que no podía conceder [conforme a] la prohibición Constitucional señalada...”, además manifestó que:

*“... estamos frente a una imposición legal que pretende ordenar el no cobro de los tributos que son de propiedad del municipio... desconociendo la prohibición existente respecto de la concesión “de exenciones y tratamientos especiales sobre aquellos tributos que se consideran propios de los municipios con el fin de asegurar su patrimonio.”<sup>3</sup>*

Por las anteriores razones, solicita que la Corte Constitucional declare la inexequibilidad del párrafo 2º del artículo 15 de la Ley 1579 de 2012.

## IV. INTERVENCIONES

### 1. Federación Colombiana de Municipios

El Director Ejecutivo de la Federación Colombiana de Municipios presentó intervención ante la Secretaría General de esta Corporación, en la que solicitó la declaratoria parcial de **INCONSTITUCIONALIDAD** de la expresión “*notarial ni*”, contenida en el párrafo 2 del artículo 15 de la Ley 1579 de 2012.

Para esa entidad, la disposición parcialmente acusada desconoció los principios de unidad de materia y consecutividad, bajo el entendido que:

*“Si bien en Colombia ha sido tradición ocuparse del Notariado y del Registro como materias complementarias, a menudo integradas, lo cual por demás resulta lógico, lo cierto es que esta ley representa una ruptura puesto que su contenido se refiere únicamente a la materia registral sin que por parte alguna exista ninguna alusión al quehacer de los notarios.*

*No se encuentra relación alguna entre los impuestos que graven los actos notariales y la totalidad de la Ley 1579, por ninguna otra parte se regula tema notarial de ninguna clase, y si cupiera (sic) decir que esa relación existe, en todo caso sería remotísima, luego no consultaría los criterios que la Corte ha establecido para considerar satisfecho el principio de unidad.”<sup>4</sup>*

---

<sup>2</sup> Folio 5

<sup>3</sup> Folio 5 y 5v.

<sup>4</sup> Fol. 46.

Consideró además que la expresión mencionada anteriormente, desconoce el principio de autonomía de las entidades territoriales, debido a que:

*“... en la medida en que el legislador este excluyendo del universo de actividades gravables con el impuesto de industria y comercio las que realizan esta personas [los notarios], luego otorgando un tratamiento de favor y disponiendo de los tributos locales.”<sup>5</sup>*

De esta manera, el Director Ejecutivo de la Federación concluyó su intervención y reiteró a la Corte su petición de declarar inexecutable la expresión “*notarial ni*” contenida en la norma demandada.

## **2. Universidad Externado de Colombia**

El Director del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia presentó intervención en la que solicitó a la Corte declarar la **CONSTITUCIONALIDAD** de la Ley 1579 de 2013.

Después de hacer una breve descripción de la demanda, los problemas jurídicos planteados y los argumentos que la sustentan, analizó cada cargo presentado de la siguiente manera:

i) Frente al cargo por violación al principio de unidad de materia, solicitó fuera desestimado, con fundamento en la flexibilidad del principio y la conexidad de los temas abordados por la ley objeto de estudio, la cual podía regular las materias contenidas en la norma demandada.

ii) Para el interviniente no se desconoció el principio de consecutividad, puesto que en el cuarto debate surtido en la Cámara de Representantes, publicado en la Gaceta No. 241 de 2012, se puede observar que se debatió y aprobó el parágrafo 2º del artículo 15 acusado, contrario a lo que afirmó el demandante.

iii) Por último, concluyó el señor Director que el tercer cargo formulado también debe ser desestimado, porque la norma demandada no contempla una exención, ni un tratamiento preferencial, lo que hizo el Legislador fue delimitar el hecho generador de los tributos, en la actividad descrita en la disposición demandada. En ese orden, manifestó que cuando se está frente a una exención:

*“... se realiza el hecho generador del tributo, pero no se producen sus consecuencias jurídicas –ex ante-, caso distinto al de la norma demandada, pues según lo regulado en esta ningún acto notarial o de registro podrá ser parte del hecho generador de algún tributo distinto al impuesto de registro. Tampoco es un beneficio fiscal, pues no le está*

---

<sup>5</sup> Fol. 48

*dando ningún tipo de tratamiento especial, como puede ser aminoración de la base gravable, menor tarifa o exención como ya vimos.”*

Para finalizar, el interviniente reiteró su solicitud de declarar exequible la norma demandada, puesto que no contraria ninguna disposición de la Constitución.

### 3. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

A través de apoderado judicial, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público presentó intervención en el presente proceso y solicitó a esta Corporación, la declaratoria de **EXEQUIBILIDAD** de la norma acusada con base en los siguientes argumentos:

i) Ineptitud sustantiva de la demanda frente a los cargos por violación de los artículos 157, 158, 160 y 161 de la Constitución, puesto que, según esa entidad pública, el actor se limitó a la mera transcripción de la norma y la jurisprudencia existente relacionada con los cargos, sin que haya elaborado un hilo conductor que permita dar claridad, sobre las razones por las que la disposición demandada desconoce la Constitución.

Consideró por esta razón, que el cargo formulado por el actor, no es claro, cierto, específico, pertinente y suficiente, situación que impide que la Corte emita un pronunciamiento de fondo.

ii) Manifestó el interviniente que el proyecto de ley no desconoció el principio de unidad de materia, puesto que la disposición acusada se encuentra integrada al cuerpo normativo de la ley, en una clara conexidad temática.

iii) Para esa entidad pública tampoco se desconoció el principio de consecutividad, puesto que:

*“... [del] análisis de los antecedentes de la misma se encuentra que si bien no aparece en el texto definitivo de la plenaria del Senado publicado en la Gaceta 494 de 2011, en la Gaceta 241 donde se transcribe el texto definitivo aprobado por la Cámara el 17 de mayo, si aparece el texto demandado.”<sup>6</sup>*

iv) Para finalizar, el Ministerio manifestó que la norma acusada no desconoció el principio de autonomía de las entidades territoriales.

Concluyó la interviniente con la solicitud a la Corte de declararse inhibida de emitir un pronunciamiento de fondo, por ineptitud sustantiva de la demanda, respecto del cargo por violación de los artículos 157, 158, 160 y 161 de la Constitución. De la misma manera, solicitó a esta Corporación declarar

---

<sup>6</sup> Fol 57.

exequible la disposición normativa acusada, puesto que no desconoció el artículo 294 de la Carta Política.

#### 4. Superintendencia de Notariado y Registro

El jefe de la oficina jurídica de la Superintendencia de Industria y Comercio presentó intervención ante la Secretaría General de esta Corporación y solicitó a la Corte declarar la **CONSTITUCIONALIDAD** de la norma acusada. Consideró que la disposición normativa censurada no desconoce los principios de unidad de materia, consecutividad y autonomía territorial. A tal conclusión llegó al manifestar que el objeto de la ley es:

*“... facilitar al ciudadano acceder al sistema registral con la finalidad de que cualquier persona interesada conozca, en todo momento, el estado jurídico de los bienes inmuebles matriculados, es decir, posibilitar el acceso a la seguridad jurídica de los bienes que se encuentran a su disposición... [en ese sentido] no es cierto cuando afirma el demandante que, no existe unidad de materia, en el sentido de que si al usuario, no se le facilita el acceso al servicio público registral (...) su resultado sería que este último al encontrar obstáculos en el proceso de registro, optaría por no registrar su propiedad sujeta a registro, (...) produciendo una informalidad turbada en un país donde el robo de bienes inmuebles como lo es la tierra, se produce a diario, perjudicando al ciudadano mismo como titular de derechos.*

*Por ende, bajo estos mismos postulados, el hecho de haber excluido, en la norma acusada, ciertos pagos de impuestos, no atentaría contra los fines de nuestra Carta Magna, al contrario, su finalidad y objeto se encuentra ajustado a nuestro ordenamiento.”<sup>7</sup>*

Terminó su intervención con la reiteración de su solicitud a la Corte, de declarar exequible la norma demandada.

#### INTERVENCIONES EXTEMPORANEAS<sup>8</sup>

Se recibió de forma extemporánea en la Secretaría General de esta Corporación la intervención de la Universidad de Nariño<sup>9</sup>, en la que solicitó la declaratoria de inexequibilidad de la norma objeto de estudio. Para la interviniente la disposición acusada desconoció el principio de unidad de materia, porque no existe conexidad temática, causal, ni teleológica con los objetivos principales de la ley, los que gravitaron en torno a: i) modernizar, tecnificar e integrar la información de registro inmobiliario; ii) unificar el

<sup>7</sup> Fol 74.

<sup>8</sup> El término de fijación en lista venció el 10 de noviembre de 2014 según informe secretarial del 11 de noviembre de 2014.

<sup>9</sup> Esta entidad fue puesta en conocimiento del proceso mediante oficio 2955 del 24 de octubre de 2014. Su pronunciamiento fue radicado en la Secretaría General de la Corte Constitucional el 19 de enero de 2015.

criterio jurídico de las oficinas de registro; y iii) simplificar los trámites para acercar el servicio de registro al ciudadano, a través de medios electrónicos.

De otra parte, consideró el representante de la Universidad de Nariño, que la norma censurada violó el principio de autonomía de las entidades territoriales, puesto que:

*“Debe considerarse una transgresión aun mayor del núcleo esencial del principio constitucional de autonomía territorial que el de fijar por parte del Congreso todos los elementos de la obligación impositiva de un tributo territorial, el prohibir a los entes territoriales toda posibilidad de establecer a futuro una obligación impositiva de un tributo territorial.”<sup>10</sup>*

En conclusión, el interviniente solicitó a la Corte la declaratoria de inexequibilidad de la norma demandada, por considerar que se desconocieron los principios de unidad de materia y autonomía territorial.

## V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El señor Procurador General de la Nación, en concepto número 5863 del 9 de diciembre de 2014, solicitó a la Corte declararse inhibida para proferir un pronunciamiento de fondo sobre los vicios en que haya podido incurrir el Legislador, con ocasión de la inclusión del parágrafo 2º del artículo 15 de la Ley 1579 de 2012, por haber operado el fenómeno de la caducidad de la acción, conforme al numeral 3º del artículo 242 de la Constitución.

De igual forma, solicitó a esta Corporación declararse inhibida para pronunciarse de fondo sobre la norma acusada, por ineptitud sustancial de la demanda. De no accederse a esta petición, la Vista Fiscal solicitó a la Corte declarar la **EXEQUIBILIDAD** de la norma demandada.

Las razones de la solicitud de inhibición del agente del Ministerio Público gravitaron en torno a:

i) la posibilidad de demandar por vicios de forma en el procedimiento legislativo del proyecto de ley<sup>11</sup>, caducó el 1º de octubre de 2013 y la demanda fue presentada el 28 de agosto de 2014. En ese sentido y de manera genérica consideró el señor Procurador que: *“... la magistrada sustanciadora debió inadmitir los cargos que plantea el accionante por vicios en el proceso de formación de la presente demanda (sic) y, en su defecto, ahora debe la Sala Plena declararse inhibida para pronunciarse sobre ellos por cuanto ya se venció este término. En este sentido, esta jefatura concluye que ya caducó la*

<sup>10</sup> Fol. 107.

<sup>11</sup> Entiende la Corte que este argumento está relacionado con los cargos por violación a los principios de consecutividad y unidad de materia.

posibilidad de demandar cualquier posible vicio de formación de la ley 1579 de 2012.”<sup>12</sup>

ii) el cargo por vulneración del principio de autonomía territorial, no supera las condiciones mínimas para un pronunciamiento de fondo, puesto que el actor no realizó una exposición argumentativa suficiente, que tuviera en cuenta el auténtico contenido del párrafo acusado.

La solicitud subsidiaria a esta Corporación de declarar la exequibilidad del párrafo 2º del artículo 15 de la Ley 1579 de 2012, el señor Procurador la fundamentó en el hecho que:

*“... cuando el legislador reglamentó el servicio público que prestan los notarios y registradores y específicamente en el párrafo acusado lo atinente a la tributación especial de las notarías, creándose en aquél una exención de impuestos para las distintas actuaciones notariales y de registro, este actuó de conformidad con el ordenamiento superior, en tanto que es potestativo del Congreso establecer impuestos nacional y crear exenciones sin afectar la autonomía de las entidades territoriales...”<sup>13</sup>*

## VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

### Competencia

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4º de la Carta Política, la Corte Constitucional es competente para conocer de esta demanda, pues se trata de una acusación de inconstitucionalidad contra un precepto que forma parte de una ley de la República.

### Consideraciones previas

#### **Ineptitud sustantiva de la demanda en relación con los cargos de unidad de materia y protección de los recursos de las entidades territoriales**

2. El demandante solicita a la Corte la declaratoria de inexequibilidad del párrafo 2º del artículo 15 de la Ley 1579 de 2012, que regula la imposibilidad de gravar los actos notariales y/o de registro con impuestos, tasas o contribuciones territoriales, con excepción del impuesto de registro.

El ciudadano alegó que la disposición demandada vulneró la Carta Política así: i) desconoció el principio de unidad de materia contenido en el artículo 158 de la Constitución; ii) se apartó del principio de consecutividad, consagrado en los artículos 157, 160 y 161 del Texto Superior; y finalmente;

---

<sup>12</sup> Fol 91 cuaderno principal.

<sup>13</sup> Fol. 93.

iii) vulneró el artículo 294 de la Carta, al establecer beneficios y exenciones sobre tributos de las entidades territoriales.

Sobre esta base edificó el concepto de violación, estructurado en tres cargos de inconstitucionalidad: el primero de ellos acusa la falta de unidad de materia, debido a que la Ley 1579 de 2012, al regular aspectos notariales y de registro, no podía contener aspectos relacionados con exenciones de impuestos, tasas o contribuciones municipales o departamentales. En ese orden, también expuso la violación al principio de consecutividad, ya que según el demandante, el párrafo demandado “... *no fue objeto de debate y decisión en las plenarias y solo vino a incorporarse COMO PARAGRAFO NUEVO, en el INFORME DE CONCILIACION AL PROYECTO DE LEY 242 DE 2011 SENADO, 122 DE 2011 CÁMARA...*”<sup>14</sup>. Y, el tercer cargo de inconstitucionalidad gravitó en torno a la presunta “*violación de la autonomía territorial en el manejo de sus tributos*”<sup>15</sup>, puesto que desconoció la prohibición constitucional de establecer exenciones y tratamientos especiales sobre los tributos de propiedad de los municipios.

3. A su turno, el Ministro de Hacienda y Crédito Público y el señor Procurador General de la Nación, solicitaron la declaratoria de inhibición, en relación con los cargos formulados por presunta vulneración de los artículos 157, 158, 160 y 161 de la Constitución, es decir, por desconocimiento de los principios de unidad de materia y de consecutividad. De todas maneras, el Ministerio Público, recuerda que los vicios formales por violación de los principios de unidad de materia y consecutividad están sometidos al término de caducidad previsto en la Constitución, razón por la cual, en este asunto, la Sala no puede conocerlos de fondo porque la demanda fue presentada después de un año de haberse expedido la ley parcialmente acusada. Además, la Vista Fiscal considera que el cargo por violación del artículo 294 superior no es apto por cuanto no cumple con el requisito de suficiencia y especificidad.

Por esas razones, en primer lugar, la Sala debe analizar: i) si los cargos por violación de los artículos 157 y 158 superiores (principio de unidad de materia) y del artículo 294 superior (protección de los ingresos territoriales) cumplen los requisitos previstos por la jurisprudencia para considerarlos aptos para generar el debate constitucional y, en consecuencia, si la Sala puede efectuar el estudio de fondo; ii) si el cargo por violación del principio de consecutividad es de aquellos que están sometidos al término de caducidad, previsto en el artículo 242 de la Constitución y, iii) si en efecto, ese cargo se encuentra caducado.

4. Al respecto, recuerda la Sala que la jurisprudencia de esta Corporación ha sostenido reiteradamente<sup>16</sup>, que la acción pública de inconstitucionalidad

<sup>14</sup> Folio 4v.

<sup>15</sup> Folio 5

<sup>16</sup> Ver entre otras las sentencias C-1095 de 2001, C-1143 de 2001, C-041 de 2002, A. 178 de 2003, A. 114 de 2004, C-405 de 2009, C-761 de 2009 y C-914 de 2010.

constituye una manifestación del derecho fundamental a la participación ciudadana, convirtiéndose en un instrumento jurídico valioso, que le permite a los ciudadanos defender el poder normativo de la Constitución y manifestarse democráticamente frente a la facultad de configuración del derecho que ostenta el Legislador (artículos 150 y 114 CP)<sup>17</sup>. En efecto, la acción pública de inconstitucionalidad permite que se dé un diálogo efectivo entre el Congreso, - foro central la democracia representativa -; los ciudadanos en ejercicio -de la democracia participativa-, y el Tribunal Constitucional, -a quien se encomienda la guarda e interpretación de la Constitución -<sup>18</sup>, con lo que se desarrollan los principios previstos en los artículos 1º, 2º y 3º de la Carta, que definen a Colombia como un Estado Social de Derecho, democrático y participativo<sup>19</sup>.

Ahora bien, aunque la acción de inconstitucionalidad es pública, popular<sup>20</sup>, no requiere de abogado<sup>21</sup> y tampoco exige un especial conocimiento para su presentación, lo cierto es que el derecho político a interponer acciones públicas como la de inconstitucionalidad (art. 40-6 C.P), no releva a los ciudadanos de presentar argumentos serios para desvirtuar la presunción de validez de la ley y de observar unas cargas procesales mínimas en sus demandas, que justifiquen debidamente sus pretensiones de inexecutableidad.

Estos requisitos, como se ha indicado, son mínimos y buscan promover el delicado balance entre la observancia del *principio pro actione*, -que impide el establecimiento de exigencias desproporcionadas a los ciudadanos que hagan nugatorio en la práctica el derecho a interponer la acción pública enunciada o el acceso a la justicia -, y del otro, asegurar el cumplimiento de los requerimientos formales mínimos exigibles conforme a la ley, en aras de lograr una racionalidad argumentativa que permita el diálogo descrito<sup>22</sup> y la toma de decisiones de fondo por parte de esta Corporación<sup>23</sup>.

Desde esta perspectiva, si bien es cierto que en virtud de lo preceptuado por *el principio pro actione*, las dudas de la demanda deben interpretarse en favor del accionante<sup>24</sup> y la Corte debe preferir una decisión de fondo antes que una inhibitoria<sup>25</sup>, también es cierto que esta Corporación no puede corregir ni aclarar los aspectos confusos o ambiguos que surjan de las demandas ciudadanas<sup>26</sup>, "so pretexto de aplicar el principio pro actione, pues, se corre el riesgo de transformar una acción eminentemente rogada, en un mecanismo

<sup>17</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-330 de 2013. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

<sup>18</sup> Ibidem.

<sup>19</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-128 de 2011. M.P. Juan Carlos Henao Pérez.

<sup>20</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-358 de 2013. M.P. Mauricio González Cuervo.

<sup>21</sup> Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C -978 de 2010. M. P. Luis Ernesto Vargas Silva.

<sup>22</sup> Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-1052 de 2001. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

<sup>23</sup> Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-405 de 2009. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

<sup>24</sup> Cfr. Sentencia C-533 de 2012. M.P. Nilson Pinilla Pinilla, C-100 de 2011 M.P. María Victoria Calle Correa y C-978 de 2010 M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

<sup>25</sup> Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C -978 de 2010. M. P. Luis Ernesto Vargas Silva. Ver también la sentencia C-533 de 2012. M. P. Nilson Pinilla Pinilla.

<sup>26</sup> Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-358 de 2013. M.P. Mauricio González Cuervo.

oficioso"<sup>27</sup>, circunstancia que desborda el sentido del control de constitucionalidad por vía de acción, que le compete.

Por ende la exigencia de los requisitos mínimos a los que se hace referencia, mediante el uso adecuado y responsable de los mecanismos de participación ciudadana, busca<sup>28</sup>: (i) evitar que la presunción de constitucionalidad que protege al ordenamiento jurídico se desvirtué *a priori*, en detrimento de la labor del Legislador, mediante acusaciones infundadas, débiles o insuficientes; (ii) asegurar que éste Tribunal no produzca fallos inhibitorios de manera recurrente, ante la imposibilidad de pronunciarse realmente sobre la constitucionalidad o no de las normas acusadas, comprometiendo así la eficiencia y efectividad de su gestión; y (iii) delimitar el ámbito de competencias del juez constitucional, de manera tal que no adelante, de manera oficiosa, el control concreto y efectivo de las normas acusadas. De hecho, conforme al artículo 241 de la Constitución, por regla general, a la Corte Constitucional no le corresponde revisar oficiosamente las leyes, sino examinar las que efectivamente demanden los ciudadanos, lo que implica que esta Corporación pueda adentrarse en el estudio de fondo de un asunto, sólo una vez se presente, en debida forma, la acusación ciudadana<sup>29</sup>.

5. Teniendo en cuenta estos presupuestos, el artículo 2° del Decreto 2067 de 1991, fija las condiciones o requisitos mínimos de procedibilidad de las demandas de inconstitucionalidad, exigiéndole a los ciudadanos en la presentación de las mismas, que (i) señalen las disposiciones legales contra las que dirigen la acusación; (ii) delimiten las preceptivas constitucionales que considera violadas y (iii) expliquen las razones o motivos por los cuales estiman que tales normas superiores han sido desconocidas.

En lo concerniente al requisito relacionado con las “razones o motivos por los cuales estiman que tales normas superiores han sido desconocidas”, ésta Corporación ha precisado de manera consistente en su jurisprudencia, que dichas razones deben ser conducentes para hacer posible el diálogo constitucional que se ha mencionado. Ello supone el deber para los ciudadanos de “formular por lo menos un cargo concreto, específico y directo de inconstitucionalidad contra la norma acusada, que le permita al juez establecer si en realidad existe un verdadero problema de índole constitucional y, por tanto, una oposición objetiva y verificable entre el contenido literal de la ley y la Carta Política”.<sup>30</sup>

6. En ese orden de ideas, para la jurisprudencia de esta Corporación<sup>31</sup> el concepto de la violación requiere que los argumentos de inconstitucionalidad

<sup>27</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-304 de 2013, M. P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

<sup>28</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-856 de 2005 M.P. Clara Inés Vargas

<sup>29</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-447 de 1997 M.P. Alejandro Martínez Caballero y C-641 de 2010 M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

<sup>30</sup> Sentencia C-561 de 2002. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

<sup>31</sup> Ver, entre otros, auto 288 de 2001 y sentencias C-1052 de 2001 y C-568 de 2004, todas las providencias con ponencia del Magistrado Manuel José Cepeda Espinosa, y C-980 de 2005, M. P. Rodrigo Escobar Gil.

contra las normas acusadas sean: i) *claros*, esto es, que exista un hilo conductor en la argumentación que permita comprender el contenido de la demanda y las justificaciones que la sustentan; ii) *ciertos*, la demanda habrá de recaer sobre una proposición jurídica real y existente; iii) *específicos*, en la medida que se precise la manera cómo la norma acusada vulnera un precepto o preceptos de la Constitución, con argumentos de oposición objetivos y verificables entre el contenido de la ley y el texto de la Constitución Política. Son inadmisibles los argumentos vagos, indeterminados, abstractos y globales; iv) *pertinentes*, el reproche debe ser de naturaleza constitucional. No se aceptan reproches legales y/o doctrinarios; y v) *suficientes*, debe exponer todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio y que despierten duda mínima sobre la constitucionalidad de la disposición acusada.

7. Encuentra la Sala que le asiste razón a los intervinientes que solicitan la inhibición de la Corte, en relación con el cargo por vulneración al principio de unidad de materia, presentado por el ciudadano en el escrito de demanda, puesto que sus argumentos no son claros, ni específicos, ni suficientes, no expone un hilo conductor lógico en las justificaciones presentadas en la demanda, se basa en conjeturas subjetivas del actor que no alcanzan a generar una duda razonable sobre la constitucionalidad de la disposición acusada.

En efecto, el actor justificó su acusación por vulneración al principio de unidad de materia con base en que: “... *la materia de regulación es diferente, por lo que no existe una coherencia, entre la temática tratada en la ley y la temática tributaria, traída en el párrafo segundo del artículo 15 de la citada ley, que además fue improvisado incorporado en el informe de conciliación como se verá más adelante.*”<sup>32</sup>, sin que exponga con claridad las razones que sustentan la supuesta diferencia en las materias reguladas en la ley. Además, su argumentación sobre la presunta falta de unidad de materia, gravitó en torno irregularidades en el procedimiento legislativo, lo que torna confuso el cargo de inconstitucionalidad formulado.

De otra parte, el actor expuso los principios y objetivos que rigen la Ley 1579 de 2012, y concluyó que: “... *la norma acusada viola el principio de unidad de materia por cuanto regula aspectos que no guardan ninguna relación de conexidad con el estatuto de registro de instrumentos públicos como es la materia tributaria, propia de una regulación tributaria en una norma tributaria especial.*”<sup>33</sup>

Esta Corporación, en **sentencia C-995 de 2001**<sup>34</sup>, expresó que extender los efectos de una norma que regula la función registral a la función notarial, no vulnera el principio de unidad de materia, ya que ambas están vinculadas a la

<sup>32</sup> Pág. 3 cuaderno principal.

<sup>33</sup> *Ibidem*.

<sup>34</sup> M.P. Jaime Córdoba Triviño.

satisfacción de la necesidad colectiva de dar seguridad a los actos jurídicos, a través de la fe pública y el registro. Así lo expresó en su momento la Corte:

*“... no necesariamente se vulnera el principio de unidad de materia por la extensión a la función notarial de los efectos de una norma prevista también para la función registral pues, por una parte, esas dos funciones se encuentran vinculadas a la satisfacción de la necesidad colectiva de la seguridad de los actos jurídicos a través de la fe pública y ello es así como que, desde el punto de vista de la función pública, las dos han sido objeto de regulación en una sola norma por parte del constituyente: El artículo 131 de la Carta.”*

No hay argumentos en la demanda que sustenten el cargo de constitucionalidad formulado por el actor, más allá de sus conjeturas personales y sus vagas y confusas apreciaciones sobre la presunta prohibición constitucional de que se regulen aspectos tributarios de la actividad notarial en el estatuto que regula esa materia. Tampoco ofrece mayores razones sobre la obligatoriedad de “*reserva de ley tributaria*”, en la que se regulen los aspectos contenidos en la norma acusada.

8. Como puede observarse, los argumentos presentados por el actor son confusos, no guardan una ilación lógica y se basan en apreciaciones personales, sin que generen una mínima duda de constitucionalidad de la norma acusada, puesto que la Carta Política no establece reservas de ley especial para tratar materias relacionadas con la imposición o no, de cargas tributarias que claramente tienen como origen la prestación del servicio público notarial y de registro, funciones que además son complementarias entre sí, lo que desvirtúa *prima facie* la supuesta falta de unidad de materia en la norma demandada.

En este orden de ideas, la Sala no puede abordar el examen de fondo del cargo presentado por vulneración del principio de unidad de materia, ante la existencia de ineptitud sustantiva de la demanda, lo que genera en consecuencia, la inhibición de la Corporación, respecto de este cargo.

9. No obstante lo anterior, la Sala considera necesario precisar que, contrario a lo afirmado por el Ministerio público, la violación al principio de unidad de materia no es un vicio de forma, sometido a los estrictos términos de caducidad del numeral 3º del artículo 242 de la Constitución. En efecto, en reiterada jurisprudencia, esta Corporación ha considerado que la violación del principio de unidad de materia tiene naturaleza de vicio material o sustantivo, puesto que el mismo se configura cuando:

*“... el contenido material de la disposición objeto de estudio no guarda una conexión temática, teleológica y sistemática con el título y el conjunto de artículos que componen el estatuto al que pertenece. Este*

*principio tiene como propósito proteger la transparencia en el trámite legislativo, evitar la incorporación sorpresiva de disposiciones ajenas al objeto central de la regulación y preservar al margen el orden jurídico.*<sup>35</sup>

*Dado su carácter material, las consideraciones efectuadas sobre la decisión inhibitoria en relación con los cuestionamientos sobre el trámite, no cobija, en principio, al cargo por violación al principio de unidad de materia*<sup>36</sup>

En relación con la aplicación de la caducidad al cargo por violación de unidad de materia, tal y como lo propuso el Ministerio Público, esta Corporación ha reiterado que: “... en este caso no es aplicable la caducidad del artículo 242 numeral 3 de la Carta. Esta última norma establece que las acciones “por vicios de forma” caducan en el término de un año, contado desde la publicación del respectivo acto. Como el de unidad de materia no es un vicio de forma, sino de procedimiento con “carácter sustancial”,<sup>37</sup> el cual además compromete la competencia del Congreso,<sup>38</sup> las acciones que planteen este cargo contra las leyes no caducan.”<sup>39,40</sup>

10. En conclusión, para la Sala, el cargo de inconstitucionalidad formulado por violación al principio de unidad de materia, no es un vicio de naturaleza formal sino sustancial, razón por la cual no le son aplicables los términos de caducidad contenidos en el numeral 3 del artículo 242 de la Constitución, tal y como lo propuso el señor Procurador General de la Nación.

## **Caducidad de la acción de inconstitucionalidad por el cargo de violación al principio de consecutividad**

11. Otro de los cargos formulados por el actor, gravitó en torno a la violación del principio de consecutividad, puesto que, en su entender, la norma acusada no fue objeto de debate y decisión en las plenarias y solo vino a incorporarse, como parágrafo nuevo, en el informe de conciliación del proyecto que terminó en la Ley 1579 de 2012.

Al respecto, la Vista Fiscal solicitó que la Sala se declarara inhibida de conocer el cargo por violación del principio de consecutividad, por cuanto es

<sup>35</sup> Sobre el principio de unidad de materia, entre muchas otras, ver la reciente sentencia C-363 de 2012 M.P. Luís Ernesto Vargas Silva.

<sup>36</sup> Sentencia C-156 de 2013 M.P. Luís Ernesto Vargas.

<sup>37</sup> Sentencia C-025 de 1993 (MP Eduardo Cifuentes Muñoz. Unánime).

<sup>38</sup> Sentencia C-896 de 2012 (MP Mauricio González Cuervo. Unánime). Sostuvo en ese caso que el de unidad de materia no es un vicio sujeto a caducidad por su naturaleza “evidentemente competencial”. Sentencia C-214 de 2007 (MP Álvaro Tafur Galvis. AV Humberto Sierra Porto). Al declarar inexecutable una norma por violar la unidad de materia, lo caracterizó como un vicio con implicaciones materiales, que compromete la competencia.

<sup>39</sup> Sentencia C-581 de 2013 (MP Nilson Pinilla Pinilla. AV Luis Guillermo Guerrero Pérez y Alberto Rojas Ríos. SV María Victoria Calle Correa, Jorge Iván Palacio Palacio y Luís Ernesto Vargas Silva). En ese caso los magistrados Jorge Ignacio Pretelt, Nilson Pinilla, Gabriel Eduardo Mendoza y Mauricio González no aclararon ni salvaron el voto en un contexto en el cual se planteaba un cargo de unidad de materia en una demanda presentada el 12 de diciembre de 2012, contra la Ley 1448 publicada en junio de 2011. Aunque había transcurrido más de un año, la Corte se pronunció de fondo sobre el punto sin aplicar la caducidad del artículo 242 numeral 3 de la Carta. Sentencia C-531 de 1995 (MP Alejandro Martínez Caballero. AV Hernando Herreras Vergara. SV Jorge Arango Mejía). En ese proceso la acción se interpuso en 1995, contra una ley de 1992. La Corte declaró inexecutable la norma por violar el principio de unidad de materia. Esa jurisprudencia se reiteró recientemente en la sentencia C-386 de 2014 (MP Andrés Mutis Vanegas. AV Mauricio González Cuervo). La Corte indicó que un cargo por “infracción al principio de unidad [de materia] en cuanto tal no está sujeto a la regla de caducidad de un año desde la promulgación de la ley”.

<sup>40</sup> Sentencia C-670 de 2014 M.P. María Victoria Calle.

un vicio de forma sometido al término de caducidad de un año, conforme al numeral 3º del artículo 242 de la Constitución. Fundamentó su petición, en el hecho de que la expedición de la Ley 1579 de 2012 se produjo el 1º de octubre de 2012, su publicación se produjo en el Diario Oficial número 48.570 de la misma fecha y, la demanda fue presentada el 28 de agosto de 2014.

12. Sin duda, esta corporación ha considerado la consecutividad como un vicio de forma. Por ejemplo a tal conclusión se llega en la **sentencia C-042 de 2006**<sup>41</sup>, en la que manifestó que:

*“el principio de consecutividad, en virtud del cual las leyes deben cumplir con el trámite previsto en el artículo 157 de la Carta antes de ser promulgadas, hace parte del proceso democrático y deliberativo necesario para la actualización del sistema jurídico. La inobservancia de este principio ha sido considerada como un vicio de trámite que puede acarrear la inexequibilidad de una determinada norma.*

*4.2. Sin embargo, el constituyente, al establecer la órbita de competencia de la Corte Constitucional, expresó que las demandas fundadas en la eventual violación al principio de consecutividad **sólo pueden ser presentadas en el término de un año, contado desde la publicación del respectivo acto.**”*

En relación con la caducidad de los vicios de forma, la Corte ha dicho:

*“... La norma constitucional es muy clara en indicar que las acciones por vicio de forma “caducan en el término de un año, contado desde la publicación del respectivo acto. (...) El fundamento de la anterior afirmación radica precisamente en que el texto constitucional fija un término perentorio para instaurar la acción de inconstitucionalidad por vicios de forma, de tal manera que una vez transcurrido ese plazo ya no es posible demandar la inconstitucionalidad de una norma por este motivo – independientemente del trámite surtido por la misma en el Congreso y de la gravedad de los vicios que la aquejen.*

*Es decir, el Constituyente estimó que era necesario que se definieran dentro de un término dado todos los interrogantes que pudieran surgir acerca del procedimiento que se surtió para la aprobación de una norma y por eso él mismo fijó un plazo cierto e improrrogable para poder impugnar su constitucionalidad por esta razón. De esta manera, el Constituyente determinó que los debates constitucionales acerca de la manera en que se aprobaron las normas debían clausurarse en un término muy preciso.”*<sup>42</sup>

<sup>41</sup> M.P. Rodrigo Escobar Gil

<sup>42</sup> Sentencia C-801 de 2008 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

13. El cargo formulado por el actor cuestiona el procedimiento legislativo a través del cual se debatió y aprobó el parágrafo 2º del artículo 15 de la Ley 1579 de 2012. Sin embargo, por disposición del numeral 3º del artículo 242 de la Constitución, la acción de constitucionalidad por este vicio de forma, ha caducado. En efecto, la Ley 1579 de 2012 fue promulgada el 1º de octubre de 2012 y su publicación en el Diario Oficial número 48.570 se realizó en la misma fecha<sup>43</sup>. Por su parte, el ciudadano presentó la demanda de inconstitucionalidad el 28 de agosto de 2014, momento para el cual ya había operado el fenómeno de la caducidad, pues la oportunidad para demandar por vicios de forma había vencido el 1º de octubre de 2013.

14. Así las cosas, la Sala no puede abordar el estudio del cargo presentado, puesto que ha operado el fenómeno de la caducidad, lo que obliga a esta Corporación a inhibirse para el estudio del vicio de forma por violación del principio de consecutividad, propuesto por el ciudadano en su demanda.

15. De otra parte, frente al cargo de inconstitucionalidad por violación al principio de autonomía de las entidades territoriales, contenido el artículo 294 de la Constitución, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público<sup>44</sup> y el Procurador General de la Nación<sup>45</sup>, solicitaron a la Corte la inhibición por ineptitud sustantiva de la demanda.

Para la Sala, no les asiste razón a los intervinientes en relación con su solicitud de inhibición por parte de esta Corporación. Por el contrario, el cargo formulado por el actor reúne los requisitos necesarios para ser estudiado por la Corte, con fundamento en las siguientes razones que sustentan la aptitud sustantiva del mismo:

i) es *claro*: sigue un hilo conductor que permite comprender el contenido de la demanda y los argumentos que la justifican, puesto que el actor es enfático en señalar que la disposición acusada desconoció la prohibición contenida en el artículo 294 de la Constitución, que protege la autonomía de las entidades territoriales, al establecer una exención tributaria que afecta los ingresos corrientes de los municipios y departamentos;

ii) es *cierto*: el cargo de inconstitucionalidad recae sobre una proposición jurídica real y existente como es el parágrafo 2º del artículo 15 de la Ley 1579 de 2012;

iii) es *específico*: el cargo formulado por el actor es preciso en el sentido de indicar la manera en que la norma acusada desconoce el artículo 294 de la Constitución, al establecer una exención tributaria que afecta la autonomía impositiva de las entidades territoriales y les impide percibir ingresos

<sup>43</sup> Información disponible en <http://www.secretariassenado.gov.co/index.php/leyes-y-antecedentes/vigencia-expresa-y-sentencias-de-constitucionalidad>, consultada el 10 de febrero de 2015.

<sup>44</sup> Fol 57v cuaderno principal.

<sup>45</sup> Fol. 91 cuaderno principal

tributarios de los actos notariales y registrales, diferentes al impuesto de registro;

iv) es *pertinente*: el reproche a la norma acusada es de naturaleza constitucional; y

v) los argumentos de inconstitucionalidad son *suficientes*; pues han generado una duda mínima y razonable sobre la constitucionalidad de la norma demandada.

Expuesto lo anterior, la Corte sólo se ocupará del estudio de fondo relacionado con el cargo formulado en la demanda por violación al principio de autonomía territorial, con fundamento en el artículo 294 de la Constitución.

### **Problema jurídico a resolver**

16. La demanda de inconstitucionalidad formulada por el ciudadano acusó el parágrafo 2º del artículo 15 de la Ley 1579 de 2012, de vulnerar el principio de autonomía de las entidades territoriales contenido en el artículo 294 de la Constitución, en tanto que impide que las autoridades territoriales graven con impuestos, tasas o contribuciones municipales o departamentales (salvo el impuesto de registro) los actos notariales y/o de registro.

En consecuencia, el problema jurídico que corresponde a la Sala resolver se circunscribe a determinar si ¿la prohibición contenida en la norma acusada constituye una exención o tratamiento preferencial que afecta los tributos municipales o departamentales que pudieran generar los actos notariales y de registro, de tal manera que se vulnere el artículo 294 de la Constitución?

Para dar solución a la cuestión planteada, la Sala i) abordará el estudio de la tributación en el derecho colombiano, respecto de algunos aspectos relevantes como la naturaleza jurídica, las clases de tributos y sus elementos estructurales, con especial énfasis en el hecho generador, los supuestos de no sujeción, las exenciones y beneficios tributarios; ii) tratará el tema de las competencias del Congreso de la República y de las entidades territoriales en material tributaria y su ejercicio bajo los principios de Estado unitario y autonomía de los entes territoriales; iii) analizará el alcance de la prohibición contenida en el artículo 294 de la Constitución y, iv) para finalizar analizará en concreto la constitucionalidad de la norma acusada.

### **La tributación en el derecho colombiano**

#### **Naturaleza jurídica del tributo**

17. El concepto de tributo constituye el eje fundamental del análisis de constitucionalidad de la norma acusada, propuesto en la demanda de la

referencia. En ese sentido, para Fernando SAINZ DE BUJANDA el tributo es: “... una obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece.”<sup>46</sup>

La doctrina nacional ha entendido los tributos como aquellas prestaciones: “... pecuniariamente valubles que el Estado o una comunidad supranacional exige con fundamento en el deber de colaboración, en ejercicio de su poder tributario y en virtud o por medio de una ley o de una decisión o acto jurídico comunitario, para cubrir sus gastos corrientes y de inversión y, en general, para obtener la realización de sus fines.”<sup>47</sup>

18. No existe en la Constitución una definición precisa del concepto de tributo, al que en ocasiones se denomina de manera general contribución, impuesto, entre otras. Es así como en el artículo 338 de la Carta se establece que: “En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.”

El artículo 150 numeral 12 del texto Superior consagró como función del Congreso de la República la de: “Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.”

Ante la amplitud de la Constitución a la hora de considerar el concepto de tributo, el mismo ha sido decantado por esta Corporación en el sentido de que: “... tiene aquí un alcance genérico y hace referencia a todo lo relacionado con los ingresos corrientes de la Nación -tributarios y no tributarios-. Incluye pues, impuestos, tasas y contribuciones como parece corresponder al sentido natural y obvio de la norma.”<sup>48</sup>

Así las cosas, para la Corte el concepto de tributo en la Constitución hace referencia al género, que comprende los impuestos, tasas y contribuciones, lo que implica una visión amplia de la definición de las cargas impositivas.

19. En conclusión, el concepto de tributo en la Constitución y como ha sido entendido por la Corte, comprende: i) un sentido amplio y genérico, pues en su definición están contenidos los impuestos, tasas y contribuciones; ii) constituye un ingreso público destinado al financiamiento de la satisfacción de las necesidades por parte del Estado a través del gasto; iii) tiene origen en la

<sup>46</sup> Citado en Insignares Gómez Roberto. “Concepto de tributo” en AA.VV. Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2010, pág. 269.

<sup>47</sup> Plazas Vega, Mauricio A. Derecho de la hacienda pública y derecho tributario. Tomo II. Derecho tributario. Segunda Edición. Temis. Bogotá, 2006. Pág. 56

<sup>48</sup> Sentencia C-040 de 1993M.P. Ciro Angarita Barón.

ley como expresión de la “*potestad tributaria*” derivada del “*poder de imperio*”, además de ser una manifestación del principio de representación popular; y iv) su naturaleza es coactiva.

## El principio de legalidad de la actividad impositiva

20. El fundamento de la tributación es el principio de legalidad, puesto que sólo la ley puede crear tributos<sup>49</sup>. Así, esta Corporación ha establecido que:

*“El artículo 338 de la Constitución Política desarrolla el postulado de que no existe impuesto sin representación. Este precepto superior es así una expresión de los principios de representación popular y democrático representativo en el ámbito tributario, como quiera que establece una restricción expresa, en el sentido que, salvo los casos específicos de potestad impositiva del Gobierno en los estados de excepción, solo los organismos de representación popular podrán imponer tributos. De este modo, la norma constitucional, además de enunciar el principio de reserva legal en materia fiscal, objeto de posterior desarrollo, consagra el de legalidad tributaria que preside la creación de los gravámenes. En este sentido estipula que “la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y bases gravables, y las tarifas de los impuestos”.*<sup>50</sup>

En ese sentido, para la Corte:

*“... no hay tributo sin representación, en virtud del carácter democrático del sistema constitucional colombiano<sup>51</sup> e implica que solo los organismos de representación popular podrán imponer tributos<sup>52</sup>. Históricamente este principio surgió a la vida jurídica como garantía política con la inclusión en la Carta Magna inglesa de 1215 del principio “no taxation without representation”, el cual es universalmente reconocido y constituye uno de los pilares del Estado democrático<sup>53</sup>.”*<sup>54</sup>

Y reviste las siguientes características:

*“- Es expresión del principio de representación popular y del principio democrático, derivado en últimas de los postulados del Estado Liberal<sup>55</sup>.”*

<sup>49</sup> *Nullum tributum sine legem*

<sup>50</sup> Sentencia C-594 de 2010 M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

<sup>51</sup> Sentencia C-597 de 2000, M.P. Álvaro Tafur Galvis; C-776 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa; C- 228 de 2010; y C-594 de 2010. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

<sup>52</sup> Al respecto, Corte Constitucional, Sentencia C- 228 de 2010 M.P. Luis Ernesto Vargas Silva y C-594 de 2010, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

<sup>53</sup> Sentencias de la Corte Constitucional C-004 de 1993, M.P. Ciro Angarita Barón; C-583 de 1996, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa; C-569 de 2000, M.P. Carlos Gaviria Díaz; C-084 de 1995, M.P. Alejandro Martínez Caballero; C-227 de 2002; C-873 de 2002, M.P. Alfredo Beltrán Sierra.

<sup>54</sup> Sentencia C-891 de 2012 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

<sup>55</sup> Sentencia de la Corte Constitucional C-227 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño. En aquella oportunidad la Corte declaró exequible la Ley 645 de 2001, “Por medio de la cual se autoriza la emisión de una estampilla Pro-Hospitales Universitarios”. La Corte estudió el principio de legalidad en el caso de las leyes habilitantes y frente a la autonomía de las entidades territoriales, para concluir que en ese caso no se veían afectados. Ver también las Sentencias de la Corte Constitucional C-004-93, M.P. Ciro Angarita Barón; C-084 de 1995;

- Materializa el principio de predeterminación del tributo, “según el cual una lex previa y certa debe señalar los elementos de la obligación fiscal”<sup>56</sup>.

- Brinda seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones fiscales, con lo cual “se otorga una debida protección a la garantía fundamental del debido proceso”.<sup>57</sup>

- Responde a la necesidad de promover una política fiscal coherente e inspirada en el principio de “unidad económica”, especialmente cuando existen competencias concurrentes donde confluye la voluntad del Congreso y la de las asambleas departamentales o de los concejos municipales<sup>58</sup>.

- No se predica únicamente de los impuestos, sino que es exigible también frente a cualquier tributo o contribución (en sentido amplio). No obstante, de la naturaleza del gravamen depende el rigor con el que la Ley debe señalar sus componentes. Así, frente a tributos de carácter nacional, el Congreso está obligado a definir todos los elementos en forma “clara e inequívoca”, esto es, el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base impositiva y la tarifa<sup>59</sup>. Por el contrario, tratándose de gravámenes territoriales, especialmente cuando la ley solamente autoriza su creación, ésta debe señalar los aspectos básicos, pero existe una competencia concurrente de las asambleas departamentales o de los concejos municipales según el caso<sup>60</sup>.

- De conformidad con el mandato constitucional contenido en el artículo 338, no sólo el legislador, sino también las asambleas y los concejos están facultados para fijar los elementos constitutivos del tributo<sup>61</sup>.

- La ley, las ordenanzas y los acuerdos, sin resignar sus atribuciones constitucionales, pueden autorizar a las autoridades de los distintos niveles territoriales, dentro de los límites debidamente señalados en ellas, para fijar las tarifas de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes; empero, el sistema y el método para definir tales costos y beneficios y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados,

---

C-413 de 1996, M.P. José Gregorio Hernández Galindo; C-987 de 1999; C-1097 de 2001; C-504 de 2002, M.P. Jaime Araujo Rentería; y C-1043 de 2003, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

<sup>56</sup> Sentencias de la Corte Constitucional C-228 de 1993, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa; C-413 de 1996, M.P. José Gregorio Hernández Galindo; C-987 de 1999, M.P. Alejandro Martínez Caballero; C-1097 de 2001; C-227 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño; C-504 de 2002, M.P. Jaime Araujo Rentería; y C-1043 de 2003, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

<sup>57</sup> Sentencias de la Corte Constitucional C-597 de 2000, M.P. Álvaro Tafur Galvis; y C-1043 de 2003, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

<sup>58</sup> Cfr. Sentencias de la Corte Constitucional C-413 de 1996, M.P. José Gregorio Hernández Galindo; C-1097 de 2001, M.P. Jaime Araujo Rentería; C-504 de 2002, M.P. Jaime Araujo Rentería; y C-1043 de 2003, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

<sup>59</sup> Cfr. Sentencias de la Corte Constitucional C-004 de 1993, M.P. Eduardo Montealegre Lynett; C-084 de 1995, M.P. Alejandro Martínez Caballero; C-390 de 1996, M.P. José Gregorio Hernández Galindo; C-1097 de 2001, M.P. Jaime Araujo Rentería; y C-227 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

<sup>60</sup> Sentencia de la Corte Constitucional C-227 de 2002.

<sup>61</sup> Sentencia de la Corte Constitucional C-740 de 1999, M.P. Álvaro Tafur Galvis. En relación con el principio de legalidad de los impuestos, pueden consultarse, igualmente, las sentencias C-209 de 1993, M.P. Alejandro Martínez Caballero; C-537 de 1995, Hernando Herrera Vergara; C-220 de 1996, M.P. Carlos Gaviria Díaz; y C-583 de 1996, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

*obligatoriamente, por la ley, las ordenanzas o los acuerdos, como así se deduce del texto del artículo 338 de la Constitución*<sup>62</sup>.<sup>63</sup>

21. Este principio reviste las siguientes características relevantes: i) la necesaria representación popular en el establecimiento de los tributos; ii) la certeza del tributo, que implica la fijación clara y precisa de todos y cada uno de los elementos del mismo; iii) la ausencia de soberanía fiscal en cabeza de las entidades territoriales; y iv) la posibilidad de que las entidades territoriales, con base en su autonomía, regulen aspectos tributarios dentro del marco fijado por la ley<sup>64</sup>.

## Clases de tributos

22. Los tributos generalmente se clasifican en: impuestos, tasas y contribuciones especiales. A continuación la Sala hará una breve reseña de cada uno de ellos.

## Impuestos

23. La Corte Suprema de Justicia, en sentencia del 20 de mayo de 1966, expresó que: *“Al impuesto lo distingue ser una prestación pecuniaria que debe erogar el contribuyente sin ninguna contraprestación y que se cubre por el solo hecho de pertenecer a la comunidad”*<sup>65</sup>.

Para esta Corporación un tributo será “*impuesto*” siempre que cumpla con las siguientes condiciones básicas:

- “- Se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano y no a un grupo social, profesional o económico determinado.*
- No guardan relación directa e inmediata con un beneficio derivado por el contribuyente.*
- Una vez pagado, el Estado dispone de él de acuerdo a criterios y prioridades distintos de los del contribuyente.*
- Su pago no es opcional ni discrecional. Puede forzarse mediante la jurisdicción coactiva.*
- Aunque se tiene en cuenta la capacidad de pago del contribuyente ello no se hace para regular la oferta y la demanda de los servicios ofrecidos con los ingresos tributarios, sino para graduar el aporte social de cada ciudadano de acuerdo a su disponibilidad.*
- No se destinan a un servicio público específico, sino a las arcas generales, para atender todos los servicios necesarios.”*<sup>66</sup>

<sup>62</sup> Sentencia de la Corte Constitucional C-740 de 1999, M.P. Álvaro Tafur Galvis.

<sup>63</sup> Sentencia C-891 de 2012 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub

<sup>64</sup> Al respecto ver sentencias C-594 de 2010, C-615 de 2013 ambas con ponencia del magistrado Luís Ernesto Vargas Silva, entre otras.

<sup>65</sup> Citada en Insignares Gómez Op. Cit. Pág. 279.

<sup>66</sup> Sentencia C-040 de 1993 M.P. Ciro Angarita Barón.

En esta misma línea, la **sentencia C-465 de 1993**<sup>67</sup> definió el impuesto como:

*“... un ingreso tributario que se exige sin contar con el consentimiento directo del obligado y sin consideración al beneficio inmediato que el contribuyente pueda derivar de la acción posterior del Estado. Es, pues, un acto que implica la **imposición** de un **deber tributario** para un fin que pretende satisfacer el interés general; este deber es señalado unilateralmente por la **autoridad del Estado** y el obligado no señala el destino del tributo, sino que su acto se limita a una sujeción a la autoridad que lo representa mediatamente a él, de suerte que el fin, de una u otra forma, no sólo es preestablecido por la expresión de la voluntad general, sino que vincula al contribuyente, en cuanto éste se beneficia del bien común que persigue toda la política tributaria.”*

De igual manera, en **sentencia C-577 de 1995**<sup>68</sup>, la Corte estableció que:

*“Los impuestos se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano y no a un grupo social, profesional o económico determinado. Se trata de una imposición obligatoria y definitiva que no guarda relación directa e inmediata con la prestación de un bien o un servicio por parte del Estado al ciudadano. En otros términos, los impuestos no incorporan una contraprestación directa a favor del contribuyente. Por ello, en principio, los ingresos recaudados mediante impuestos no tienen destinación específica, pues el Estado dispone de ellos para atender las cargas públicas, de acuerdo a criterios y prioridades políticas que no necesariamente coinciden con los de cada contribuyente.”*

24. En conclusión, los impuestos configuran una categoría de tributo que se caracteriza por: i) ser una prestación de naturaleza unilateral, es decir, expresan un poder de imperio en cabeza del Estado ejercido a través de su establecimiento legal; ii) el hecho generador que lo sustenta refleja la capacidad económica del contribuyente; iii) se cobra indiscriminadamente a todo ciudadano o grupo social; iv) no incorpora una prestación directa a favor del contribuyente y a cargo del Estado; v) su pago es obligatorio, no es opcional ni discrecional; y vi) el Estado dispone de él con base en prioridades distintas a las del obligado con la carga impositiva.

## **Tasas**

25. Las tasas son una especie de tributo en la que se establece una prestación económica a favor del Estado. En ese orden, para esta Corporación las “tasas” han sido consideradas como un gravamen siempre que se verifiquen las siguientes características:

---

<sup>67</sup> M.P. Vladimiro Naranjo Mesa

<sup>68</sup> M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

“...- El Estado cobra un precio por un bien o servicio ofrecido;  
- El precio pagado por el ciudadano al Estado guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido.  
- El particular tiene la opción de adquirir o no el bien o servicio.  
- El precio cubre los gastos de funcionamiento y las previsiones para amortización y crecimiento de la inversión.  
- Ocasionalmente, caben criterios distributivos (Ejemplo: Tarifas diferenciales).”<sup>69</sup>

En posterior pronunciamiento afirmó la Corte que las tasas son:

*“... aquellos ingresos tributarios que se establecen unilateralmente por el Estado, pero sólo se hacen exigibles en el caso de que el particular decida utilizar el servicio público correspondiente. Es decir, se trata de una recuperación total o parcial de los costos que genera la prestación de un servicio público; se autofinancia este servicio mediante una remuneración que se paga a la entidad administrativa que lo presta.*

*Toda tasa implica una erogación al contribuyente decretada por el Estado por un motivo claro, que, para el caso, es el principio de razón suficiente: Por la prestación de un servicio público específico. El fin que persigue la tasa es la financiación del servicio público que se presta.*

*La tasa es una retribución equitativa por un gasto público que el Estado trata de **compensar** en un valor igual o inferior, exigido de quienes, independientemente de su iniciativa, dan origen a él.”<sup>70</sup>*

26. Así las cosas, las tasas se diferencian de los impuestos en los siguientes aspectos: i) el hecho generador se basa en la efectiva prestación de un servicio público o la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público que se traduce en un beneficio particular del sujeto pasivo; ii) tiene naturaleza retributiva, pues busca compensar un gasto público del Estado para prestar un servicio público.

## Contribuciones especiales

27. Para esta Corporación, las contribuciones especiales tienen como fundamento “...la compensación que le cabe a la persona por el beneficio directo que ella reporta como consecuencia de un servicio u obra que la entidad pública presta, realiza o ejecuta. Correlativamente, el sistema y el método para definir la tarifa de cada una de estas dos especies tributarias es diferente y debe, en todo caso, ajustarse y consultar su naturaleza específica.”<sup>71</sup>.

<sup>69</sup> Sentencia C-040 de 1993 M.P. Ciro Angarita Barón

<sup>70</sup> Sentencia C-465 de 1993 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa

<sup>71</sup> Sentencia C-144 de 1993 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

En posterior pronunciamiento reiteró la Corte que las contribuciones especiales tienen como finalidad: “... la compensación por el beneficio directo que se obtiene como consecuencia de un servicio u obra realizada por una entidad.”<sup>72</sup>

28. De esta manera, el principal rasgo característico de las contribuciones especiales radica en la producción de beneficios particulares en bienes o actividades económicas del contribuyente, ocasionada por la ejecución del gasto público. En otras palabras, se trata de una especie de compensación por los beneficios recibidos causados por inversiones públicas realizadas por el Estado y busca evitar un indebido aprovechamiento de externalidades positivas patrimoniales y particulares generadas por la actividad estatal, que se traducen en el beneficio o incremento del valor de los bienes del sujeto pasivo.

## Elementos del tributo

29. El análisis de constitucionalidad de la norma acusada en la demanda de la referencia incluye el estudio de los elementos del tributo, los cuales han sido identificado por esta Corporación, así:

*“En la obligación tributaria, aparecen por un lado el sujeto activo, que es la entidad estatal con derecho para exigir el pago del tributo, el sujeto pasivo o persona en quien recae la obligación correlativa, el hecho gravado o situación de hecho indicadora de una capacidad contributiva a la cual la ley confiere la virtualidad de generar la obligación tributaria, y la base gravable y la tarifa, que son los elementos determinantes de la cuantía misma de la obligación.”*<sup>73</sup>

De lo expuesto, esta Corporación ha definido los elementos del tributo de la siguiente manera:

i) **Sujeto activo:** la jurisprudencia de la Corte ha construido un concepto tripartito de este elemento, en el que puede tenerse como sujeto activo a quien tiene la potestad tributaria, es decir la facultad de crear y regular un determinado impuesto. También es sujeto activo el acreedor que tiene el poder de exigir la prestación económica materializada con el tributo; y por último, este elemento incluye al beneficiario del recurso, que además puede disponer del mismo<sup>74</sup>.

ii) **Sujeto pasivo:** esta Corporación distingue dos sujetos pasivos “*de iure*” que son aquellos que pagan formalmente el impuesto; y “*de facto*” quienes en últimas deben soportar las consecuencias económicas del gravamen<sup>75</sup>. Con el siguiente ejemplo se ilustra mejor lo expuesto: “*En los tributos directos, como*

<sup>72</sup> Sentencia C-155 de 2003 M.P. Eduardo Montealegre Lynett

<sup>73</sup> Sentencia C-583 de 1996 MP. Vladimiro Naranjo Mesa.

<sup>74</sup> Sentencia C-987 de 1999 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

<sup>75</sup> Sentencia C-155 de 2003 M.P. Eduardo Montealegre Lynett.

*el impuesto a la renta, en general ambos sujetos coinciden, pero en cambio, en los impuestos indirectos (...) el sujeto pasivo de iure no soporta económicamente la contribución, pues traslada su costo al consumidor final.*”<sup>76</sup>

iii) **Base gravable:** ha sido definida por esta Corporación como: “... la magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la correspondiente tarifa, para de esta manera liquidar el monto de la obligación tributaria”<sup>77</sup>, se trata de la cuantificación del hecho gravable sobre el que se aplica la tarifa.

iv) **Tarifa:** debe entenderse como la magnitud o el monto que se aplica a la base gravable y determina el valor final del tributo que debe sufragar el contribuyente<sup>78</sup>.

v) **Hecho generador:** es el principal elemento identificador de un gravamen. Se trata del componente que:

*“... define el perfil específico de un tributo, puesto que, como lo señala la doctrina, y lo ha precisado esta Corporación (Sentencia C-583/96), este concepto hace referencia a la situación de hecho, que es indicadora de una capacidad contributiva, y que la ley establece de manera abstracta como situación susceptible de generar la obligación tributaria, de suerte que si se realiza concretamente ese presupuesto fáctico, entonces nace al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal.”*<sup>79</sup>

30. Visto lo anterior, al establecer la estructura de las normas jurídicas que establecen obligaciones impositivas, estas responden a un similar esquema lógico: i) un supuesto fáctico, que verificado su cumplimiento da lugar a; ii) una consecuencia jurídica. Para BECKER “... toda y cualquier regla jurídica (independientemente de su naturaleza tributaria, civil, comercial, etc.) tiene la misma estructura lógica: una hipótesis de incidencia (hecho generador, supuesto fáctico, etc.) y una regla (norma, precepto, regla de conducta) cuya incidencia está condicionada a la realización de esa hipótesis de incidencia.”<sup>80</sup>

31. Así las cosas, para el Consejo de Estado el hecho generador es:

*“... la descripción legal, hipotética, de un hecho o conjunto de circunstancias a las cuales la ley les asigne la capacidad potencial de dar nacimiento a una obligación frente al Estado, de suerte que es la*

<sup>76</sup> Sentencia C-412 de 1996 MP. Alejandro Martínez Caballero.

<sup>77</sup> Sentencia C-412 de 1996 MP. Alejandro Martínez Caballero.

<sup>78</sup> Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-537 de 1995. Ver también: Juan Rafael Bravo Arteaga, Nociones Fundamentales de Derecho Tributario, Bogotá, Legis, 2000. Concepto reiterado en sentencia C-155 de 2003 M.P. Eduardo Montealegre Lynett.

<sup>79</sup> Sentencia C-987 de 1999 MP. Alejandro Martínez Caballero.

<sup>80</sup> Cita contenida en Marín Elizalde Mauricio. “La estructura jurídica del tributo: el hecho generador” en AA.VV. Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2010, pág. 303.

*norma legal la que enuncia en forma abstracta, los hechos cuyo acontecimiento producen efectos jurídicos entre quien los realiza - contribuyente- y el Estado.*

*El hecho concreto efectivamente ocurrido, de conformidad con previsión legal, se denomina hecho imponible y, es éste el que acarrea la consecuencia de generar en cabeza del contribuyente, determinados efectos jurídicos que se derivan del vínculo que surge con el Estado.”<sup>81</sup>*

32. Como se advirtió anteriormente, la determinación de los tributos está condicionada a los principios de reserva de ley y de representación popular<sup>82</sup>, razón por la cual el establecimiento de la obligación tributaria y del hecho generador exige la mayor claridad por parte del Legislador, lo que implica matizar el alcance de la definición fáctica del hecho imponible a través de supuestos de no sujeción, exenciones o beneficios tributarios<sup>83</sup>.

## Supuestos de no sujeción

33. En la definición abstracta del hecho generador pueden determinarse aquellos supuestos fácticos que no están sujetos a dicho tributo, es decir, aquellos actos y circunstancias de facto que no se adecuan en el establecimiento legal del gravamen, lo que constituyen supuestos de no sujeción.

Para la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado:

*“La doctrina y la jurisprudencia en materia tributaria distinguen los conceptos de exención y exclusión, diferencia que cobra especial importancia, frente al caso objeto de estudio, pues no es lo mismo conceder un trato preferencial a un sujeto pasivo del gravamen (exención), **al hecho en el cual, no se configuran los elementos estructurales del mismo (exclusión o no sujeción)**, máxime si tenemos en cuenta que en el primer caso, existe una clara restricción de carácter constitucional para el legislador.”<sup>84</sup> <sup>85</sup> (Negrillas fuera de texto)*

<sup>81</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 14 de julio de 2000, radicado CE-SEC4-EXP2000-N9822. C.P. Germán Ayala Mantilla

<sup>82</sup> Sentencia C-412 de 1996 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

<sup>83</sup> Marín Elizalde. Ob Cit. Pág. 309.

<sup>84</sup> C.P. Artículo 294. “La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales.”

Jornadas Colombianas de Derecho Tributario (XXII: 1.998, febrero 25 al 27: Cartagena). Memorias:XXII jornadas colombianas de derecho tributario. Bogotá, ICDT, 1.998, Capítulo III, Incentivos Tributarios: “Pero el artículo 294 de la Constitución “exenciones y tratamientos preferenciales” creemos necesario que se precise el contenido del término exención consagrado en la norma. En nuestro criterio, este término debería ser entendido en el sentido de beneficio o estímulo tributario y con un criterio amplio, es decir no solamente referido a las exenciones propiamente dichas sino a cualquier norma tributaria que pretenda establecer estímulos o incentivos con fines predominantemente extrafiscales. En otras palabras creemos que el término de “exención” consagrado en el artículo 294 debería ser sustituido por los términos “incentivos o beneficios” casi como sinónimos de la expresión “tratamientos preferenciales” contenida en la misma norma”. La Exención Tributaria. Pedro Manuel Herrera Molina, Ed. Colex, 1.990: “La doctrina de Berliri acierta con la clave del problema (...) en la no sujeción se está en presencia de una situación en la que resta algo para ser el presupuesto de hecho previsto por el legislador como idóneo para determinar el nacimiento de la obligación tributaria. En la exención, al contrario, se está en presencia de una situación que representa algo más que el presupuesto de hecho. (...) La obligación tributaria no nace porque no ha tenido lugar el hecho imponible, sino una situación que representa algo más del presupuesto de hecho: el hecho imponible exento”...”Para terminar este apartado haremos referencia a la postura del profesor Tesauro que elabora un concepto de exclusión tributaria muy semejante a lo que la doctrina española denomina supuestos de no sujeción: “las exenciones constituyen una derogación

34. En consecuencia, al establecer el hecho imponible, el Legislador puede regular aquellos actos o situaciones fácticas que no están sujetos, es decir, aquellos que no encuadran en la definición abstracta del hecho generador y cuya realización no acaece el nacimiento de la relación jurídica-tributaria y por esta razón, no están cobijados por el impuesto.

## Exenciones

35. El Consejo de Estado ha entendido las exenciones tributarias, como:

*“... una norma de carácter excepcional y que consiste en que la ley excluye de la aplicación del impuesto, **determinados actos o personas que normalmente estarían gravados**. La exención necesariamente debe estar establecida en la ley, puesto que significa excluir de un gravamen o impuesto, actos o personas que la ley ha considerado como afectadas por el mismo. Debe tenerse en cuenta también el principio de igualdad como limitación, y por eso la exención debe tener un fundamento general o de interés colectivo, según sean los elementos del impuesto respecto de lo que está formada la exención. Esta puede ser real o relativa a la materia imponible, personal o relativo al sujeto del impuesto o mixta si se refiere a ambos.”*<sup>86</sup>(Negrilla fuera de texto).”<sup>87</sup>

Debe entenderse entonces la exención en materia tributaria como un beneficio, que consiste en la ocurrencia del hecho generador, pero no se producen sus consecuencias, o estas lo hacen de manera parcial. Así, para la Corte:

*“... la exención supone la concesión de un beneficio fiscal, [...] se refiere a ciertos supuestos objetivos o subjetivos que integran el hecho imponible, pero cuyo acaecimiento enerva el nacimiento de la obligación establecida en la norma tributaria. Gracias a esta técnica desgravatoria, con criterios razonables y de equidad fiscal, el legislador puede ajustar y modular la carga tributaria -definida previamente a partir de un hecho o índice genérico de capacidad económica-, de modo que ella consulte atributos concretos del sujeto gravado o de la actividad sobre la que recae el tributo. La exención contribuye a conformar el contenido y alcance del tributo y que no apareja su negación. La exención da lugar a la realización del hecho imponible, pero impide la actualización del impuesto...”*<sup>88</sup>

---

de la disciplina general del tributo, mientras que las exclusiones derivan de enunciados con los que el legislador aclara los límites de aplicación del tributo sin derogar las consecuencias de sus enunciados generales”.

<sup>85</sup> Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 5 de diciembre de 2002. Rad. 1469. C.P. Susana Montes de Echeverri.

<sup>86</sup> Diccionario Temático Tributario. Martha Teresa Briceño de Valencia – Francisca Suárez de Gooding. Editado Valencia Neira & Asociados. Asesores Tributarios y Contables 1990.

<sup>87</sup> Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 5 de diciembre de 2002. Rad. 1469. C.P. Susana Montes de Echeverri.

<sup>88</sup> Sentencia C-511 de 1996 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

En otro pronunciamiento, esta Corporación estableció que:

*“Las exenciones, tal como las ha definido la jurisprudencia de esta Corte, deben responder a criterios objetivos de equidad y justicia. Por tanto, la decisión del legislador al establecerlas debe estar motivada en la idea equilibrar las cargas tributarias entre los distintos sujetos pasivos, permitiendo que los principios de equidad y justicia tributaria se conjuguen de manera eficaz.”<sup>89</sup>*

En relación con la validez de las normas que establecen exenciones este Tribunal consideró que:

*“... una norma que consagre una exención tributaria puede resultar contraria a la Carta Política. Por ejemplo, si al ejercer su atribución (i) el Congreso desconoce alguno de los principios que informan el sistema tributario en su conjunto (equidad, eficiencia y progresividad, art. 363 CP),<sup>90</sup> (ii) adopta una medida que no fue de iniciativa del Gobierno (art. 154 CP) o (iii) suprime sin justificación constitucional, exenciones que se establecen como estímulo o incentivo tributario a cambio de una contraprestación y que han dado lugar a una situación jurídica consolidada.”<sup>91</sup>*

36. Para concluir, considera la Sala que las exenciones en materia tributaria constituyen: i) un beneficio; ii) puesto que se cumple el hecho generador pero no se despliegan los efectos del gravamen, o estos se producen de manera parcial; iii) deben fijarse por vía legislativa; y iv) deben respetar los principios de equidad, eficiencia, y progresividad.

### **Beneficios tributarios**

37. Los beneficios tributarios entrañan una forma de anular o aminorar la carga impositiva para los sujetos pasivos. Entre sus formas pueden estar: i) el reconocimiento de un mínimo exento; ii) la reducción de la base gravable; iii) descuentos en la cuota, entre otros<sup>92</sup>, los cuales como esta Corporación lo ha reiterado, están sometidos a la estricta observancia del principio de legalidad que implica que deben estar previstos en la ley, tal y como lo ordena el artículo 338 de la Constitución.

### **Estructura del sistema tributario en Colombia**

38. La actividad impositiva debe responder a una relación lógica y coordinada entre cada uno de los tributos que sustentan la actividad estatal en materia de

<sup>89</sup> Sentencia C-353 de 1997 M.P. Jorge Arango Mejía.

<sup>90</sup> Corte Constitucional, sentencia C-188 de 1998 (MP José Gregorio Hernández) En este caso se estudió la constitucionalidad de una norma que consagraba una exención a las empresas de servicios domiciliarios, únicamente si cuentan con capital público. En este caso la Corte señaló que “podría ser demostrado, entonces, que en el caso específico de una exención tributaria se vulnerase el derecho a la igualdad (art. 13 CP), aquí invocado por el actor, y ello comportaría la ruptura de la equidad y de la justicia (arts. 95-9 y 363 C.P.), y la consiguiente inexecutable del precepto que la hubiese configurado.”

<sup>91</sup> Sentencia C-1261 de 2005 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa

<sup>92</sup> Marín Elizalde, Ob. Cit, pág. 328-329.

gasto público. En otras palabras: “... se requiere un enlace lógico entre cada uno de ellos [tributos] que permita la realización de todos los principios de la imposición, una adecuada distribución de las cargas tributarias, y, sobre todo, certeza en cuanto a las obligaciones y deberes de los contribuyentes. Además de ello, también debe procurar la ausencia de lagunas técnicas así como la doble imposición no coordinada.”<sup>93</sup>

Para esta Corporación, el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, puesto que:

*“... constituyen el marco general que guía la imposición de las cargas fiscales a través de las cuales el Estado obtiene los recursos necesarios para su consecución y funcionamiento.*

**2.3.6** *Es importante tener en consideración que los principios de equidad, eficiencia y progresividad son predicables del sistema tributario en su conjunto y no de un impuesto en particular. En estos términos, para la Corte tales principios “constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicán del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular”<sup>94</sup>”. ”<sup>95</sup>*

Debido a esa articulación tributaria y el diseño constitucional de competencias en materia impositiva, los tributos pueden clasificarse en: i) los impuestos nacionales; y ii) los impuestos de las entidades territoriales, Distritos especiales, municipios y departamentos.

En materia de *impuestos nacionales*: los impuestos directos son renta y patrimonio, de otra parte, entre los tributos indirectos, los más relevantes son: i) impuesto al valor agregado (IVA); ii) arancel de aduanas; iii) impuesto de timbre; iv) gravamen a los movimientos financieros (GMF), entre otros<sup>96</sup>.

Entre los impuestos de carácter *departamental* se pueden encontrar: i) impuestos selectivos al consumo<sup>97</sup>; ii) impuesto de vehículos automotores; iii) registro; iv) sobretasa a la gasolina, entre otros<sup>98</sup>.

<sup>93</sup> Piza Rodríguez Julio Roberto. “Sistema tributario colombiano” AA.VV. Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2010, pág. 447.

<sup>94</sup> Sobre el sistema tributario en su conjunto y no sobre impuestos particulares como ámbito de referencia de los principios constitucionales tributarios, la Corte ha expuesto: “Es cierto que las limitaciones legales pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, esta Corporación había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, tales principios se predicán del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico. Una regulación tributaria que no utilice criterios potencialmente discriminatorios, ni afecte directamente el goce de un derecho fundamental, no viola el principio de igualdad si la clasificación establecida por la norma es un medio razonablemente adecuado para alcanzar un objetivo constitucionalmente admisible”. Corte Constitucional. Sentencia C-409-96. M. P. Alejandro Martínez Caballero.

<sup>95</sup> Sentencia C-397 de 2011 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub

<sup>96</sup> Ibídem págs. 448-468.

<sup>97</sup> Los principales son: cigarrillos y tabaco elaborado, licores, aperitivos, vinos y similares, y cerveza. Ibídem pag. 469.

<sup>98</sup> Ibídem. Págs. 468-472.

Dada la importancia del impuesto de registro de propiedad de los departamentos para resolver el asunto de la referencia, se precisa que está regulado por la ley 223 de 1995, *“Tratándose del impuesto de registro regulado por la Ley 223 de 1995 (artículos 226 a 236), éste se causa en el momento de la solicitud de inscripción en el registro de los actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares y que, de conformidad con las disposiciones legales, deban registrarse en las oficinas de registro de instrumentos públicos o en las cámaras de comercio.”*<sup>99</sup>

En el sistema tributario de los *municipios* se encuentran tributos sobre: i) la propiedad inmueble, que contempla el impuesto predial unificado, la contribución por valorización y el impuesto de delineación urbana; ii) impuesto de industria, comercio, avisos y tableros (ICA); iii) espectáculos públicos, entre otros<sup>100</sup>.

Los *Distritos*, por habilitación del artículo 322 de la Constitución, pueden combinar impuestos municipales con impuestos departamentales, como es el caso de Bogotá, que tiene: i) ICA; ii) predial; iii) vehículos y sobretasa a la gasolina; iv) consumo de cerveza; v) cigarrillos extranjeros; vi) impuesto de registro, entre otros<sup>101</sup>. Por ejemplo en el impuesto de registro por disposición del artículo 135 del Decreto 352 de 2002<sup>102</sup>, el Distrito Capital tiene una participación del 30% de la recaudación y el restante pertenece al departamento de Cundinamarca.

## **La regulación impositiva en Colombia. Principios de Estado unitario y autonomía de las entidades territoriales. Competencia concurrente del Congreso de la República, las Asambleas departamentales y los Concejos municipales**

39. El análisis de la regulación impositiva en Colombia debe analizarse a partir de los principios de Estado unitario y autonomía de las entidades territoriales, de esta manera, podrán comprenderse las competencias concurrentes en materia de tributos del Congreso de la República, las Asambleas departamentales y los Concejos municipales, tal como lo establece el artículo 338 de la Carta.

## **Principios de Estado unitario y autonomía de las entidades territoriales**

40. La Corte ha establecido que:

<sup>99</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 7 de junio de 2011, radicado 25000-23-27-000-2003-00718-01(17009) C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Radicación número: 25000-23-27-000-2003-00718-01(17009).

<sup>100</sup> *Ibidem* pág. 472-474.

<sup>101</sup> *Ibidem*. Pág. 474.

<sup>102</sup> “De conformidad con el artículo 324 de la Constitución Política y con el artículo 1o. del Decreto 2904 de 1966, el Distrito Capital de Bogotá tendrá una participación del treinta por ciento (30%) del impuesto de registro y anotación que se cause en su jurisdicción. El setenta por ciento (70%) restante corresponderá al Departamento de Cundinamarca.”

*“El Estado unitario supone el principio de la centralización política, que se traduce en unidad de mando supremo en cabeza del gobierno nacional, unidad en todos los ramos de la legislación, en cabeza de un Congreso y, en general, unidad en las decisiones de carácter político que tienen vigencia para todo el espacio geográfico nacional; la centralización también implica la unidad en la jurisdicción. La centralización política no es otra cosa, pues, que una jerarquía constitucional reconocida dentro de la organización jurídica del Estado.”<sup>103</sup>*

Sin embargo, el principio de Estado unitario debe armonizarse con el de autonomía de las entidades territoriales reconocida en los artículos 1º y 287 de la Constitución. En tal virtud:

*“... la centralización política no es incompatible con la descentralización administrativa, ni con la autonomía de las entidades regionales. Por el contrario, la tendencia en los Estados unitarios en el mundo contemporáneo ha sido la de vigorizar estos principios. La palabra "descentralización" se emplea en sentido genérico y en sentido técnico. De acuerdo con el primero, se le da ese nombre a todo proceso que traslada a asuntos de la capital del Estado a las entidades seccionales o locales, cualquiera que sea su índole; así se habla de descentralización fiscal, económica o industrial. En sentido técnico jurídico, la descentralización significa traslado de competencias de carácter administrativo a manos de autoridades regionales o locales.”<sup>104</sup>*

Así las cosas, entiende la Sala que:

*“... el artículo 287 C.P. reitera que las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses. Sin embargo, el mismo texto señala que ese grado de autonomía está circunscrito a los límites previstos en la Constitución y la ley. Este grado de autonomía se expresa, entre otras facetas, en los derechos de las entidades territoriales a (i) gobernarse por autoridades propias; (ii) ejercer las competencias que les correspondan; (iii) administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones; y (iv) participar en las rentas nacionales.”<sup>105</sup>*

41. En conclusión, no se trata de principios que revistan un carácter absoluto e independiente, sino que exigen una interpretación armónica de la Carta, de tal forma que se articulen con base en los criterios de complementariedad, coordinación, concurrencia y subsidiariedad<sup>106</sup>, que a su vez informan las competencias establecidas entre la nación y las entidades territoriales, en

<sup>103</sup> Sentencia C-497A de 1994 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa

<sup>104</sup> Ibídem.

<sup>105</sup> Sentencia C-889 de 2012 M.P. Luis Ernesto Vargas Silva

<sup>106</sup> Constitución Política, artículo 288.

especial en materia de tributos, lo que implica un sistema de limitaciones recíprocas<sup>107</sup>.

42. Las competencias del Congreso de la República y las entidades territoriales en materia impositiva, ha sido considerada por la Corte así:

*“4.6. Como puede apreciarse, paulatinamente la jurisprudencia vertida en torno del asunto de las competencias tributarias concurrentes del legislador y de las asambleas y concejos ha ido avanzando de la siguiente manera: (i) inicialmente la Corte hizo ver que la autonomía impositiva de los entes territoriales se encontraba subordinada tanto a la Constitución como a la ley. (Sentencias C-004 de 1993 y C- 467 de 1993, entre otras); (ii) más adelante señaló que aunque la facultad de las asambleas y concejos para imponer contribuciones no era originaria, sino que estaba subordinada a la Constitución y a la ley, las entidades territoriales gozaban de autonomía, tanto para la decisión sobre el establecimiento o supresión de impuestos de carácter local, autorizados en forma genérica por la ley, como para la libre administración de todos los tributos que hicieran parte de sus propios recursos (Sentencia C-506 de 1995 entre otras); (iii) posteriormente, la jurisprudencia sostuvo que los elementos del tributo podían estar determinados no sólo en la ley sino también en las ordenanzas departamentales o en los acuerdos municipales, de manera que al no señalar el legislador directamente dichos elementos, bien podían en forma directa hacerlo las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales o Municipales (Sentencia C-537 de 1995, entre otras); (iv) Sostuvo luego la Corporación en la Sentencia C-1097 de 2001 que ‘mientras en los tributos de linaje nacional el Congreso goza de poderes plenos, en lo tocante a los tributos territoriales su competencia es compartida con las asambleas y concejos’; y en la Sentencia C- 227 de 2002 precisó que las leyes que tan solo autorizan a establecer tributos a las entidades territoriales, solo debían ocuparse de los elementos básicos de los tributos. (v) Por último, en Sentencia C-538 de 2002 la Corte consideró que si bien era cierto que en relación con los tributos nacionales el legislador debía fijar todos los elementos, esto es, sujeto activo, sujeto pasivo, hechos y bases gravables y tarifas, también lo era que **‘frente a los tributos territoriales el Congreso no puede fijar** todos sus elementos porque estaría invadiendo la autonomía de las entidades territoriales’; empero, en este caso el legislador puede ‘señalar ciertas pautas, orientaciones y regulaciones o limitaciones generales’, para el ejercicio de la facultad impositiva territorial. (Subraya y negrillas originales).”<sup>108</sup>*

<sup>107</sup> Sentencia C-615 de 2013. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

<sup>108</sup> Sentencia C-121 de 2006 M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

43. De esta suerte, la Corte ha establecido que las tensiones entre el principio de Estado unitario y autonomía de las entidades territoriales en materia impositiva deben resolverse aplicando las siguientes reglas jurisprudenciales:

*“(i) la autonomía territorial cede frente a las atribuciones del Legislador en materia económica; (ii) la potestad tributaria de los Entes Territoriales encuentra un límite en los mandatos del Legislador; (iii) a nivel de planeación [tributaria] también hay preponderancia de los organismos nacionales; (iv) los presupuestos territoriales deben tener los mismos principios del presupuesto nacional; (v) los poderes de actuación e intervención del Legislador son amplios en los asuntos de las Entidades Territoriales en materia presupuestal, y los límites están dados por circunstancias especiales de cada caso que determine si la medida es razonable y proporcional.”<sup>109</sup>*

Sin embargo, este amplio margen de intervención legislativa en materia tributaria, encuentra límites tratándose de fuentes endógenas de financiación pública de las entidades territoriales. Por tal razón, la Corte ha manifestado que:

*“... el Legislador también tiene límites constitucionales a su intervención en materia económica, presupuestal y tributaria frente a la autonomía de las Entidades Territoriales, cuando de fuentes endógenas de estas Entidades se trata. A este respecto, en varios pronunciamientos, la Corporación ha evidenciado la vulneración de la autonomía de los Entes Territoriales. Así las cosas, esta Corporación ha sostenido que toda proscripción de medidas de carácter legal “...a través de la cual la Nación pueda disponer o decidir sobre el destino de recursos pertenecientes a las Entidades Territoriales, **mediante el otorgamiento de exenciones o tratamientos preferenciales** ... sólo es aplicable frente a la disposición de recursos propios de las Entidades Territoriales, aquellos que la jurisprudencia ha considerado como fuentes endógenas, y no lo es para recursos cedidos o trasladados desde la Nación”, de manera que “La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las Entidades Territoriales.”<sup>110</sup><sup>111</sup> (Negrillas fuera de texto)*

44. De lo expuesto puede concluirse que una de las limitaciones del Congreso de la República en materia tributaria es la prohibición de establecer exenciones y tratamientos preferenciales sobre tributos de propiedad de las entidades territoriales. Sin embargo, tal prohibición solo es aplicable a

<sup>109</sup> Sentencia C-615 de 2013. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

<sup>110</sup> Sentencia C-333 de 2010. M.P. Nilson Pinilla Pinilla

<sup>111</sup> Sentencia C-615 de 2013. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

recursos propios de las entidades territoriales y que tengan característica de endógenos, más no para aquellos cedidos o trasladados desde la Nación.

### **Análisis constitucional de la norma demandada**

45. La demanda de inconstitucionalidad acusó el parágrafo 2º del artículo 15 de la Ley 1579 de 2012, de vulnerar el principio de autonomía de las entidades territoriales, puesto que, a su juicio, impedir que las entidades territoriales graven los actos notariales y/o de registro con tributos locales, implica conceder exenciones a los tributos de propiedad de las entidades territoriales, con lo cual se desconoce el artículo 294 superior. Dicho en otros términos, para el actor, la norma contiene una especie de exención o tratamiento preferencial sobre los tributos de propiedad de las entidades territoriales, que puedan causarse por actos notariales y de registro.

Por lo tanto, la Sala entra a definir cuál es el alcance normativo de la disposición acusada.

### **Alcance normativo de la disposición acusada**

46. La norma acusada únicamente admite que las entidades territoriales graven los actos notariales y de registro con el impuesto de registro establecido en el artículo 226 y siguientes de la Ley 223 de 1995. Esa norma consagra como hecho generador:

*“... la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares y que, de conformidad con las disposiciones legales, deban registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio.”*

Como ha quedado expuesto, para el Consejo de Estado, el impuesto de registro está dirigido a gravar documentos que se encuentran sujetos a registro, bien sea en la oficina de instrumentos públicos porque se trata de operaciones referidas a la propiedad inmueble, como sería la compraventa o la hipoteca, o aquellas operaciones que deben registrarse en las Cámaras de Comercio, relacionadas con el registro mercantil de personas jurídicas<sup>112</sup>.

Por su parte, el artículo 4º de la Ley 1579 de 2012 establece los actos jurídicos sometidos a registro de instrumentos públicos, así:

*“a) Todo acto, contrato, decisión contenido en escritura pública, providencia judicial, administrativa o arbitral que implique constitución, declaración, aclaración, adjudicación, modificación, limitación,*

---

<sup>112</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 7 de junio de 2011, radicado 25000-23-27-000-2003-00718-01(17009) C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Radicación número: 25000-23-27-000-2003-00718-01(17009).

*gravamen, medida cautelar, traslación o extinción del dominio u otro derecho real principal o accesorio sobre bienes inmuebles;*

*b) Las escrituras públicas, providencias judiciales, arbitrales o administrativas que dispongan la cancelación de las anteriores inscripciones y la caducidad administrativa en los casos de ley;*

*c) Los testamentos abiertos y cerrados, así como su revocatoria o reforma de conformidad con la ley.*

**PARÁGRAFO 1o.** *Las actas de conciliación en las que se acuerde enajenar, limitar, gravar o desafectar derechos reales sobre inmuebles se cumplirá y perfeccionará por escritura pública debidamente registrada conforme a la solemnidad consagrada en el Código Civil Escritura Pública que será suscrita por el Conciliador y las partes conciliadoras y en la que se protocolizará la respectiva acta y los comprobantes fiscales para efecto del cobro de los derechos notariales y registrales.*

**PARÁGRAFO 2o.** *El Gobierno Nacional reglamentará el Registro Central de Testamentos cuyo procedimiento e inscripciones corresponde a las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos.”*

47. Ahora bien, la Sala debe determinar que impuestos causan los actos notariales y de registro, así mismo identificar aquellos que son de propiedad de los departamentos y municipios.

Esta Corporación en **sentencia C-995 de 2001**<sup>113</sup>, identificó la carga impositiva asociada a la función notarial así:

*“...la función notarial en Colombia se encuentra afectada con impuestos y aportes. De un lado, las notarías deben pagar un impuesto de industria y comercio que es equivalente al 7 por 1.000 de los actos jurídicos facturados. De otro, deben recaudar un impuesto sobre las ventas que es equivalente al 16% de los actos jurídicos facturados. También debe recaudar un impuesto de retención en la fuente por enajenación de activos fijos que equivale al 1% de la cuantía de los actos jurídicos facturados. Finalmente, deben pagar un aporte a la Administración de Justicia, que es equivalente al 10% de los actos jurídicos facturados, y un aporte con destino al fondo especial de la Superintendencia de Notariado y Registro que se paga teniendo en cuenta el número de escrituras públicas otorgadas.”*

De esta suerte, la función notarial presenta el siguiente régimen impositivo:

---

<sup>113</sup> M.P. Jaime Córdoba Triviño.

| Tributo                                   | Norma creadora del gravamen.                      | Hecho generador                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Propiedad del tributo |
|-------------------------------------------|---------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|
| Impuesto de industria y comercio          | Ley 14 de 1983 artículo 14                        | <i>“... sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.”</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Municipal             |
| Impuesto sobre las ventas                 | Estatuto Tributario Nacional. Artículos 420 y ss. | <p><i>“a. Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente.</i></p> <p><i>b. La prestación de servicios en el territorio nacional.</i></p> <p><i>c. La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente.</i></p> <p><i>Impuesto sobre las Ventas en los juegos de suerte y azar. Constituye hecho generador del Impuesto sobre las Ventas la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar con excepción de las loterías.</i></p> <p><i>El impuesto se causa en el momento de realización de la apuesta, expedición del documento, formulario, boleta o instrumento que da derecho a participar en el juego. Es responsable del impuesto el operador del juego”</i></p> | Nacional              |
| Retención en la fuente por enajenación de | Estatuto Tributario artículo                      | <i>“Los ingresos que obtengan las personas naturales por concepto de la enajenación de</i>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | Nacional              |

|                                                         |                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |          |
|---------------------------------------------------------|-----------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| activos fijos                                           | 398.                        | <p><i>activos fijos, estarán sometidos a una retención en la fuente equivalente al uno por ciento (1%) del valor de la enajenación.</i></p> <p><i>La retención aquí prevista deberá cancelarse previamente a la enajenación del bien, ante el notario en el caso de bienes raíces, ante las oficinas de Tránsito cuando se trate de vehículos automotores, o ante las entidades autorizadas para recaudar impuestos en los demás casos.”</i></p>                                                                                                                                                     |          |
| Aporte a la administración de justicia                  | Ley 6 de 1992 artículo 135. | <p><i>“En desarrollo del artículo 131 de la Constitución Política, créase un aporte especial para la administración de justicia, que será equivalente al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos por las notarías por concepto de todos los ingresos notariales.</i></p> <p><i>El Gobierno Nacional, mediante reglamento fijará los mecanismos de control para garantizar el pago de dicho aporte, así como la forma y los plazos para su cancelación.</i></p> <p><b>PARÁGRAFO.</b> <i>En ningún caso podrán trasladarse estos aportes a los usuarios del servicio notarial.”</i></p> | Nacional |
| Fondo Especial Superintendencia de Notariado y Registro | Ley 23 de 1973 artículo 9   | <p><i>“El Fondo Nacional del Notariado se formará y mantendrá con los aportes que deberán hacer de sus ingresos todos los notarios del país en proporción al número de escrituras que se otorguen en sus respectivos despachos, en la forma que disponga el Gobierno Nacional.”</i></p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Nacional |

48. En materia de función registral, esos actos están sometidos al impuesto de registro, que como ha explicado la Sala, está dirigido a gravar documentos que se encuentran sujetos a registro, bien sea en la oficina de instrumentos públicos porque se trata de operaciones referidas a la propiedad inmueble, como sería la compraventa o la hipoteca, o aquellas operaciones que deben registrarse en las Cámaras de Comercio, relacionadas con las sociedades, su creación, fusión, aumentos de capital, entre otros<sup>114</sup>. Además la norma demandada, prevé este impuesto como una excepción a la prohibición de gravar con tributos los actos notariales y de registro.

49. Encuentra la Corte que la función notarial está gravada con el impuesto de industria y comercio, cuya propiedad es de los municipios. Por esta razón, la Corte profundizará en los principales elementos del impuesto, para determinar si resulta afectado con la disposición acusada y si se configura el cargo por violación al principio de autonomía de las entidades territoriales, en especial, la prohibición de que por ley se establezcan excepciones o beneficios en tributos que sean de propiedad de los departamentos o municipios, conforme al artículo 294 de la Constitución.

Esta Corporación ha identificado los elementos del mencionado tributo así:

*“ a. Que el impuesto de industria y comercio es un impuesto municipal. Ciertamente, dicho artículo está ubicado dentro del Capítulo II del Título X del Decreto compilador, cuyo título reza: “De los Impuestos Municipales”.*

*b. Que el hecho gravado con el impuesto de industria y comercio consiste en “las actividades comerciales, industriales y de servicio.”*

*c. Que el factor territorial que determina cuál es el municipio llamado a cobrar el tributo radica en el hecho de que dichas actividades comerciales, industriales o de servicio “se ejerzan o realicen en las respectivas Jurisdicciones municipales.”*

*Así pues, la lectura de la norma permite entender claramente que, por ser un impuesto de carácter municipal, **el sujeto activo** del tributo es el municipio donde “se ejerzan o realicen las actividades comerciales o industriales.””<sup>115</sup>*

La finalidad del impuesto quedó consignada en la exposición de motivos de la mencionada ley, en la que expresó:

*“Si se tiene en cuenta que el impuesto de industria y comercio técnicamente no debe recaer sobre artículos sino sobre actividades, el*

<sup>114</sup> Piza Rodríguez. Op Cit. Pág. 471.

<sup>115</sup> Sentencia C-121 de 2006 M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

*proyecto se refiere a las que se benefician de los recursos, la infraestructura y el mercado de los municipios y son fuente de riqueza. Consiguientemente, se sujetan al impuesto las actividades industriales y de servicios, según se las define en los artículos pertinentes del proyecto de ley”<sup>116</sup>*

El artículo 36 de la Ley 14 de 1983 estableció lo que debe entenderse por actividades de servicio:

*“Son actividades de servicios las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades: expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compra - venta y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánica, automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contengan audio y vídeo, negocios de montepios y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho.”*

Este listado de actividades de servicio es enunciativo, así lo interpretó la Corte en **sentencia C-220 de 1996**<sup>117</sup> al afirmar que: “... el legislador al referirse a las actividades de servicios que deben pagar el impuesto de industria y comercio, hace una enunciación no taxativa de éstas. En consecuencia, la calificación de las actividades "análogas" a las enumeradas en la disposición materia de demanda, que también pueden catalogarse de servicios y, por tanto, obligadas a pagar dicho gravamen, corresponde hacerla a los Concejos Municipales, como ente facultado constitucionalmente para crear impuestos de acuerdo con lo establecido por la ley. (arts. 1, 287-3, 313-4 y 338 C.N...)”

50. Con base en el amplio margen de configuración del tributo que tienen los Concejos Municipales, el Consejo de Estado ha avalado que se cobre el impuesto de industria y comercio a los notarios, fundamentado en la naturaleza de servicio público y función pública del servicio notarial identificados por esta Corporación<sup>118</sup>.

En efecto, en sentencia del 13 de agosto de 1999, expediente 9306 proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, esa Alta Corporación manifestó:

<sup>116</sup> Tomado de Historia de las leyes. Segunda Época. Tomo I, 1983. Pág. 663 y siguientes. Bogotá, Editorial Lerner, 1984.

<sup>117</sup> M.P. Carlos Gaviria Díaz

<sup>118</sup> Sentencia C-399 de 1999 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

*“... la Sala encuentra pertinente reiterar el criterio según el cual se ha considerado que los servicios notariales están gravados con el impuesto de industria y comercio, porque como se dijo antes, independientemente de la naturaleza del servicio y de quien lo presta, están gravadas con dicho impuesto todas las actividades de servicios, salvo que hayan sido expresamente excluidas por la ley o exoneradas por el Acuerdo Municipal.”<sup>119</sup>*

Recientemente, en sentencia del 21 de agosto de 2014, exp. 18338 proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, ese Tribunal reiteró que:

*“... el servicio notarial, tal como se precisó anteriormente, es función pública y servicio público, gravado con el impuesto de industria y comercio, pues en calidad de servicio, corresponde a una actividad análoga a las previstas en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983.*

*(...)*

*... la Sala ha considerado de manera reiterada que los servicios notariales son análogos a las actividades de servicio como las referidas en el Acuerdo 046 de 1999, no existe mérito para anular la expresión “Servicios de Notaria”... ”*

51. En conclusión, el servicio notarial está gravado con el impuesto de industria y comercio de propiedad de los municipios, puesto que se trata de una función pública y un servicio público. Además, el Alto Tribunal de lo contencioso administrativo, ha considerado este servicio como análogo a los enunciados en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983.

52. Aclarado este punto, corresponde a la Sala determinar si la norma demandada puede afectar este tributo de orden municipal y desconocer el principio de autonomía de las entidades territoriales, tal y como fue propuesto por el demandante.

La disposición demandada en sede de control abstracto de constitucionalidad, establece que *“Ningún acto notarial ni de registro podrá ser gravado con impuestos, tasas o contribuciones municipales o departamentales, con excepción del Impuesto de Registro autorizado por la Ley 223 y las que lo modifiquen o adicionen.”*

Así las cosas, el objeto de la prohibición es impedir que se graven con tributos de las entidades territoriales los actos notariales y de registro. En un sentido gramatical la palabra acto debe entenderse como acción<sup>120</sup>, en un sentido

<sup>119</sup> Sentencias de agosto 13 de 1999, exp. 9306; de septiembre 1 de 1995 exp. 6026; del 5 de septiembre de 2003 radicación 66001-23-31-000-2001-00422-02 C.P. Ligia López Díaz, del 27 de mayo de 2010 exp. 17324, entre otras.

<sup>120</sup> Diccionario de la lengua española. Vigésima segunda edición. Espasa. 2001.

jurídico, el acto es aquel hecho voluntario que crea, modifica, o extingue derechos y obligaciones<sup>121</sup>.

Bajo esta perspectiva, la prohibición no se refiere al servicio público notarial o de registro, sino a aquellos actos jurídicos que se adelantan ante las autoridades que prestan estos servicios, es decir, aquellas manifestaciones de voluntad con la entidad suficiente de crear, modificar o extinguir situaciones jurídicas determinadas, en materia de derechos y obligaciones. Un ejemplo claro de un acto notarial sería aquel relacionado con la función fedante como la extensión de una escritura pública de compraventa de bien inmueble, una declaración extrajudicial, entre otros; y en el caso de acto de registro, el ejemplo estaría determinado por la acción de registrar cualquiera de los documentos enunciados en el artículo 4 de la Ley 1579 de 2012<sup>122</sup>.

53. Hecha esta aclaración, la prohibición contenida en la norma demandada no afecta la noción de actividad de servicio notarial ni de registro, razón por la cual, no se extiende al impuesto de industria y comercio que grava el servicio notarial, y el que debe ser transferido por los notarios en atención a la función que cumplen.

Así las cosas, la Corte no encuentra reparo constitucional alguno, en relación con la incidencia de la norma demandada en impuestos que actualmente son de propiedad de los municipios.

**El Legislador no estableció una exención tributaria o trato preferencial al prohibir que los actos notariales y registrales no fueran gravados con impuestos, tasas o contribuciones municipales o departamentales. Se trata de un supuesto de no sujeción**

54. Como ha quedado expuesto, el ejercicio de las competencias de los entes territoriales en materia tributaria bajo el principio de autonomía, se encuentra limitado por el principio de unidad de Estado. Por esa razón, conforme a lo dispuesto en los artículos 152, numeral 12, y 338 de la Constitución, el Congreso de la República tiene la competencia constitucional para crear tributos, así como la de modificarlos, aumentarlos, disminuirlos, suprimirlos, o establecer supuestos de no sujeción.

En efecto, para la Corte:

<sup>121</sup> Ibídem.

<sup>122</sup> “a) Todo acto, contrato, decisión contenido en escritura pública, providencia judicial, administrativa o arbitral que implique constitución, declaración, aclaración, adjudicación, modificación, limitación, gravamen, medida cautelar, traslación o extinción del dominio u otro derecho real principal o accesorio sobre bienes inmuebles;

b) Las escrituras públicas, providencias judiciales, arbitrales o administrativas que dispongan la cancelación de las anteriores inscripciones y la caducidad administrativa en los casos de ley;

c) Los testamentos abiertos y cerrados, así como su revocatoria o reforma de conformidad con la ley.

PARÁGRAFO 1o. Las actas de conciliación en las que se acuerde enajenar, limitar, gravar o desafectar derechos reales sobre inmuebles se cumplirá y perfeccionará por escritura pública debidamente registrada conforme a la solemnidad consagrada en el Código Civil Escritura Pública que será suscrita por el Conciliador y las partes conciliadoras y en la que se protocolizará la respectiva acta y los comprobantes fiscales para efecto del cobro de los derechos notariales y registrales.

PARÁGRAFO 2o. El Gobierno Nacional reglamentará el Registro Central de Testamentos cuyo procedimiento e inscripciones corresponde a las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos.”

*“El artículo 150, numeral 12 de la Constitución Política, en concordancia con el 154 y 338, señala que el Congreso tiene una amplia competencia para establecer impuestos, para determinar quienes habrán de pagarlos y para decidir, según su libre apreciación, **cuáles serán los casos de exención o exclusión aplicables**. Sobre el particular la disposición señala “Art. 150. Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: (...) 12) Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales.”<sup>123</sup> (Negrillas fuera de texto)*

55. La norma que ha sido objeto de reproche constitucional, estableció una prohibición que naturalistamente no entraña una exención o una exoneración en materia de tributos endógenos de propiedad de las entidades territoriales, en los términos en los que ha quedado expuesto en esta providencia. La norma demandada estableció que los actos notariales y de registro, entendidos como hechos voluntarios que crean, modifican o extinguen situaciones jurídicas, no son supuestos de sujeción tributaria territorial, es decir, no pueden ser hechos generadores de tributos que sean de propiedad de los departamentos y municipios.

En efecto, encuentra la Sala que el Legislador, en uso autorizado de sus competencias constitucionales, estableció un supuesto de no sujeción del tributo, puesto que los actos notariales y de registro no causarán carga impositiva de naturaleza departamental o municipal. Nótese que aquí dichos actos notariales y registrales no constituyen un hecho generador de tributos departamentales o municipales, es decir, no nace a la vida jurídica la relación tributaria.

56. Esta actuación no desconoce el artículo 294 de la Constitución por las siguientes razones: i) la norma demandada no establece una exención o beneficio tributario en impuestos de propiedad de los entes territoriales, razón por la cual el Legislador no excedió sus competencias constitucionales; ii) la disposición no afecta tributos específicos de los departamentos y municipios, como sería el de industria y comercio que deben pagar los notarios; y iii) lo que hace la norma censurada es establecer que ningún acto notarial ni de registro, sean supuestos de sujeción, es decir, no pueden ser hechos generadores de carga impositiva de propiedad de las entidades territoriales, situación que difiere del concepto de exención o beneficio, expuesto líneas atrás. Por estas razones, la Corte considera que la disposición acusada es constitucional y declarará su exequibilidad.

**Conclusión: el parágrafo 2º del artículo 15 de la Ley 1579 de 2012 es constitucional**

---

<sup>123</sup> Sentencia C-397 de 2011 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

57. El Legislador tiene plena competencia constitucional para establecer las actividades que constituyen hechos generadores de carga impositiva y aquellas que no lo configuran y que implican supuestos de no sujeción, es decir, aquellas actividades que no generan carga impositiva. La norma demandada es el resultado del ejercicio de la competencia del órgano legislativo en materia impositiva, que como lo ha considerado esta Corporación, goza de amplias facultades para regular aspectos tributarios que afectan las entidades territoriales, sin que la regulación adoptada en uso de tales atribuciones, vacíe de contenido el principio de autonomía y desconozca la prohibición contenida en el artículo 294 Superior, puesto que la mencionada prohibición se refiere a la creación legal de exenciones o tratamientos preferenciales en materia de tributos de propiedad de las entidades territoriales.

58. En el caso concreto la norma demandada no estableció ninguna exención o tratamiento preferencial, que afecte los tributos de propiedad de los departamentos o municipios. La Corte en un análisis integral y sistemático, logró concluir que ninguno de los actuales tributos de propiedad de las entidades territoriales de naturaleza endógena se afecta con la norma demandada.

59. La disposición legal acusada estableció como supuestos de no sujeción tributaria los actos notariales o de registro, lo que implica que los mismos no podrán ser gravados impositivamente en favor de las entidades territoriales, situación que no desconoce la prohibición contenida en el artículo 294 de la Constitución.

Conforme a lo manifestado, esta Corporación declarará la exequibilidad del párrafo 2º del artículo 15 de la Ley 1579 de 2012, por encontrarla acorde al texto de la Constitución.

## **DECISIÓN**

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

### **RESUELVE:**

Declarar **EXEQUIBLE** el párrafo 2º del artículo 15 de la Ley 1579 de 2012 *“Por la cual se expide el estatuto de registro de instrumentos públicos y se dictan otras disposiciones.”*, por el cargo de violación del artículo 294 de la Constitución.

Cópiese, notifíquese, comuníquese e insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional, cúmplase y archívese el expediente.

MARIA VICTORIA CALLE CORREA  
Presidenta (E)

MAURICIO GONZALEZ CUERVO  
Magistrado  
*Ausente con excusa*

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ  
Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO  
Magistrado

JORGE IVAN PALACIO PALACIO  
Magistrado

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB  
Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO  
Magistrada

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ  
Magistrada (E)

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA  
Magistrado  
*Ausente con excusa*

ANDRÉS MUTIS VANEGAS  
Secretario General (E)