

Sentencia C-602/15

Referencia: expediente D-10665

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 59 de la Ley 1709 de 2014, “*Por medio de la cual se reforman algunos artículos de la Ley 65 de 1993, de la Ley 599 de 2000, de la Ley 55 de 1985 y se dictan otras disposiciones*”.

Actor: Carlos Felipe Trujillo Medina.

Magistrado Ponente:
JORGE IVÁN PALACIO PALACIO

Bogotá D. C., dieciséis (16) de septiembre de dos mil quince (2015).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y una vez cumplidos los requisitos y trámites establecidos en el Decreto Ley 2067 de 1991, profiere la siguiente:

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

El ciudadano Carlos Felipe Trujillo Medina presentó demanda de inconstitucionalidad contra artículo 59 de la Ley 1709 de 2014, “*Por medio de la cual se reforman algunos artículos de la Ley 65 de 1993, de la Ley 599 de 2000, de la Ley 55 de 1985 y se dictan otras disposiciones*”.

El Magistrado Sustanciador, mediante auto del dieciocho (18) de marzo de 2015, dispuso: i) admitir la demanda; ii) fijar en lista el asunto y simultáneamente correr traslado al Procurador General de la Nación, para que rindiera el concepto de rigor; iii) comunicar la iniciación del proceso al Presidente de la República, al Presidente del Congreso de la República, al Presidente de la Cámara de Representantes, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia –DIAN-, al Ministro del Interior, al Ministerio de Justicia y del Derecho, al Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario –INPEC-, a la Fiscalía

General de la Nación y al Defensor del Pueblo; iv) invitar a facultades de derecho de las universidades Nacional de Colombia, Santo Tomás de Bogotá, de Antioquia, Externado de Colombia, Libre, Pontificia Universidad Javeriana, del Rosario, de los Andes, Sergio Arboleda, del Norte, al Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia, a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, al Colectivo de Abogados José Alvear Restrepo, al Centro de Derecho-Justicia y Sociedad –DeJusticia- y al Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

II. TEXTO DE LA NORMA ACUSADA

A continuación se transcribe la norma subrayando el aparte demandado:

“LEY 1709 DE 2014
(Enero 20)

Por medio de la cual se reforman algunos artículos de la Ley 65 de 1993, de la Ley 599 de 2000, de la Ley 55 de 1985 y se dictan otras disposiciones

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA

DECRETA:

(...)

Artículo 59. Modifícase el artículo 93 de la Ley 65 de 1993, el cual quedará así:

Artículo 93. Estímulos tributarios. El Gobierno Nacional creará y reglamentará los estímulos tributarios para aquellas empresas públicas y privadas, o personas naturales que se vinculen a los programas de trabajo y educación en las cárceles y penitenciarías, así como también incentivará la inversión, por parte de estas empresas, en los centros de reclusión con exoneración de impuestos o rebaja de ellos, al igual que a las empresas que incorporen en sus actividades a pospenados que hayan observado buena conducta certificada por el Consejo de Disciplina del respectivo centro de reclusión.”

III. LA DEMANDA

El accionante considera que el precepto demandado vulnera los artículos 113, 121, 150 numerales 10 y 12, y 338 de la Constitución Política.

En su criterio los artículos 150 (numerales 10 y 12) y 338, consagran el principio de legalidad tributaria conforme al cual sólo la ley puede imponer gravámenes, limitaciones o restricciones a las personas. Precisa que este principio se origina del aforismo “*nullun tributum sine lege*”, según el cual no hay tributo sin representación.

Respecto de las exenciones tributarias, a través de las cuales se impide el nacimiento de una obligación de esta naturaleza o se disminuye su cuantía, colige que aplica el mismo principio y que, por tanto, “solo operan a favor de los sujetos pasivos que se subsuman en las hipótesis previstas en la ley”. Cita la sentencia C-748 de 2009 y concreta que ese beneficio no es un fin para el Estado ni para el sujeto pasivo del impuesto, sino que se trata de un estímulo con diferentes propósitos.

Reconoce que la Constitución no consagra un mandato expreso para crear exenciones pero deduce que esa regla se deriva del artículo 154 superior, “conforme al cual sólo podrán ser dictadas o reformadas por iniciativa del gobierno las leyes (...) *“que decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales”*”, de donde extrae que es el Congreso, previa iniciativa gubernamental, quien puede ejercer la potestad de crear incentivos o beneficios tributarios”.

A partir de la sentencia C-1383 de 2000 señala el alcance del principio de legalidad tributaria y concluye que conforme a este no puede haber impuesto sin que medie discusión en el seno de un sistema democrático. Explica que históricamente esta exigencia nació en las luchas y las reivindicaciones por las libertades públicas dentro de la consolidación del Estado liberal clásico y juzga que toda norma que contraríe ese fundamento debe ser declarada inconstitucional.

Acude a la diferenciación doctrinaria entre el poder y la potestad tributaria, y explica que la primera se refiere a la creación de tributos y es propia del legislador, mientras que la segunda aplica al ejecutivo y se limita a la reglamentación y aplicación de los impuestos. Asimismo considera que un principio jurídico universal es que las cosas de deshacen como se hacen y, por tanto, únicamente quien tiene la capacidad de crear tributos “es el llamado a introducir los cambios y adaptaciones que requiera el sistema tributario”. Transcribe un aparte del artículo 338 y argumenta que el Congreso no puede reasignar en el Ejecutivo, ni siquiera a través de las facultades extraordinarias, la regulación básica del tributo (sentencias C-341 de 1998 y C-1155 de 2008).

En su parecer el precepto demandado confiere explícitamente una potestad al Ejecutivo para crear estímulos, exonerar o rebajar impuestos, y afirma lo siguiente: “Esta circunstancia, configuró una extralimitación en las funciones del Congreso de la República, toda vez que sobrepasó el límite de las atribuciones conferidas por el constituyente respecto de la materia objeto de delegación. No obstante que la finalidad perseguida por la disposición, prima facie, pueda considerarse constitucionalmente válida, es evidente la contradicción sustancial entre la disposición acusada y los artículos 150 y 338 superiores, en la medida en que se le atribuye al Gobierno Nacional –de forma integral- la regulación de una materia que constitucionalmente corresponde al Congreso de la República”.

Aclara que esa norma no confirió la facultad extraordinaria prevista en el numeral 10 del artículo 150 de la Carta y reitera que cualquier forma de alivio tributario es competencia exclusiva del Congreso.

Acerca de la vulneración de los artículos 113 y 121 de la Constitución señala que la reserva de ley es consecuencia del principio de división de poderes. Establece que en la Carta también se define el ámbito de acción de la ley y el reglamento, y explica que el legislador está obligado “a adoptar las decisiones mínimas relativas a la definición, alcances y fines de las principales instituciones que desarrollan dicha materia”.

Para el actor, aceptar que el Ejecutivo tiene autonomía para crear exenciones o beneficios tributarios implica la supresión de los controles inter-orgánicos adscritos al equilibrio de poderes, incurriéndose en una “elusión constitucional” que define como “someter el control de los decretos que se expidan ante la competencia del Consejo de Estado, tornándose inocuo el control constitucional que debe ejercer la Corte Constitucional”.

Agrega que la facultad otorgada al Gobierno implica la expedición de normas que por su contenido tendrán el carácter de leyes sin cumplir los requisitos de estas y sin que puedan llegar a tener el control judicial de constitucionalidad, lo que vulnera el sistema de pesos y contra pesos del ordenamiento jurídico colombiano.

Finalmente, en cuanto al desconocimiento del artículo 121 de la Carta, considera que la delegación consignada en el artículo demandado implica “el ejercicio de funciones distintas de aquellas que la Constitución y la ley le han conferido al órgano ejecutivo”, lo que genera la inconstitucionalidad de la medida.

IV. INTERVENCIONES

A- ENTIDADES PÚBLICAS

Del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

La apoderada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público coadyuva la pretensión de inexecutable del artículo 59 (parcial) de la Ley 1709 de 2014, por establecer competencias en el ejecutivo que son materia exclusiva de la ley conforme al artículo 338 superior.

Aclara que las facultades incluidas en dicha norma no son extraordinarias ya que no fueron solicitadas por el Gobierno, no son temporales y no cumplieron con las mayorías especiales requeridas. Considera que de la simple lectura del artículo se evidencia la contradicción con los principios constitucionales de reserva de ley y certeza en la definición de los beneficios tributarios, para lo cual cita las sentencias C-393 de 1996 y C-341 de 1998.

A partir de la transcripción de la sentencia C-1707 de 2000, la apoderada insiste en que la demandada no tiene la categoría de una norma de facultades extraordinarias y reitera que la misma permite el ejercicio de poderes tributarios que son exclusivos del Congreso de la República.

B- DE INSTITUCIONES DE EDUCACIÓN SUPERIOR

Intervención de la Universidad Santo Tomás - Bogotá.

El decano de la facultad de derecho de la Universidad Santo Tomás –Bogotá- y Carlos Rodríguez Mejía profesor de la misma y coordinador del grupo de acciones constitucionales del consultorio jurídico, presentaron concepto sobre la constitucionalidad del artículo 59 de la ley 1709 de 2014.

Manifiestan que de la demanda surgen los siguientes problemas jurídicos:

- a) “¿Existe una violación al principio de unidad de materia, toda vez que el artículo 59 de la ley 1709 de 2014, modificatorio del artículo 93 de la ley 65 del 93 “por la cual se expide el código penitenciario y carcelario” no guarda relación alguna con el régimen penitenciario y carcelario, sino con temas de índole tributario?”
- b) “¿Puede la rama legislativa del poder público, transferir al ejecutivo la competencia de crear y reglamentar estímulos tributarios, así como de exonerar o disminuir impuestos?”.

Señalan que comparten los argumentos expuestos por el actor, ya que la norma demandada vulnera los artículos 338, 113, 121, 158, 158, 160 y 150 numerales 10 y 12 de la Carta Política.

1.1. Violación al principio de unidad de materia.

Precisan que en los artículos 159 y 160 de la Constitución Política se consagra el principio de unidad de materia, con el cual se busca proteger la transparencia y coherencia de la función legislativa.

Encuentran que el artículo 59 de la ley 1709 de 2014, que reforma el artículo 93 de la ley 65 de 1993¹, no tiene vínculo causal, teológico, temático o sistemático con las exenciones tributarias o las disminuciones de impuestos, que corresponden, más bien, a leyes fiscales y no al código penitenciario, lo que conlleva a una “consecuente falta de unidad de materia en el artículo 59 de la ley 1709 de 2014”.

1.2. Respecto a la facultad del congreso, para transferir la competencia de crear y reglamentar estímulos tributarios, así como de exonerar o disminuir impuestos

¹ Por la cual se expide el código penitenciario y carcelario.

Por otra parte, estiman que en el Estado social de derecho constituye un eje fundamental la separación de las ramas del poder público. Por lo anterior, infieren que la norma acusada asigna funciones reservadas a otra autoridad, lo que conduce a que la Rama Ejecutiva en contra de lo dispuesto por la Constitución, tenga la facultad de expedir decretos que por su contenido material son leyes y no preceptos reglamentarios.

En consecuencia indican que la disposición analizada es *“contraria a la reserva de ley constitucionalmente encargada al Congreso de la República, dentro del cual se hace referencia no solo a la creación de contribuciones fiscales y parafiscales, sino que contempla incluso la aplicación de exenciones o estímulos”*.

C- INTERVENCIONES CIUDADANAS Y DE INSTITUCIONES PRIVADAS

1. Intervención del ciudadano Luis Guillermo Pérez Casas, como presidente del Colectivo de Abogados José Alvear Restrepo.

El interviniente considera que la norma impugnada debe declararse exequible, ya que los cargos invocados en la demanda no evidencian vulneración de la Constitución.

Expone que el principio general de reserva de ley en materia tributaria al que se refiere el accionante no resulta incompatible con la facultad en cabeza del gobierno Nacional de crear exenciones tributarias. Así mismo señala que el fin de la norma demandada no solo es favorable sino conforme a los lineamientos constitucionales, ya que fomenta la participación de las empresas o personas naturales que incorporan en programas de educación y trabajo a los centros penitenciarios o vinculan laboralmente a aquellos que han cumplido con la pena y hayan observado buena conducta.

En su concepto el incentivo tributario contemplado en el artículo 59 de la ley 1709 de 2014 “no solo coincide con los criterios que ha establecido la jurisprudencia del tribunal constitucional para el particular sino que, además, corresponden a fines que pueden considerarse plausibles.”

Resalta que la Corte Constitucional en su sentencia C-748 de 2009 señaló que la exención es un instrumento de estímulo tributario con propósitos sociales, entre los cuales se encuentra el incremento de inversión en sectores generadores de empleo masivo y fortalecimiento patrimonial de las empresas que ofrecen bienes y servicios de sensibilidad social. Además, expone que la resocialización penal referida, ha sido confirmada por tratados internacionales que forman parte del bloque de constitucionalidad².

² Normas referidas en el caso en particular: “artículo 10.3 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, así como el artículo 5.6 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, los cuales establecen que la finalidad esencial de las penas privativas de la libertad es la readaptación social de los condenados.”

Precisa que los argumentos de la demanda parten de una equivocación por lo siguiente:

- (i) Porque la facultad del Gobierno de crear exenciones tributarias en determinadas ocasiones no contraviene el mandato constitucional.
- (ii) Porque el accionante asumió, “sin fundamento fáctico o jurídico, que las exenciones tributarias de las que se ocupa la norma demandada deben ser decretadas a través de facultades legislativas otorgadas por el Gobierno Nacional y no a través de los actos administrativos a través de los cuales este desarrolla sus funciones constitucionales y legales”.

Además estima que respecto a la competencia para establecer exenciones tributarias, el accionante no tuvo en cuenta normas superiores con las cuales podía interpretar el “*espíritu*” del constituyente. Cita el artículo 154 superior, el cual establece que “*sólo podrán ser dictadas o reformadas por iniciativa del gobierno las leyes (...) que decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales*”.

Concluye que el propósito de la Carta es que las exenciones se decreten a partir de la colaboración armónica entre las ramas del poder público y manifiesta que esta potestad puede ser otorgada en el marco del numeral 23 del artículo 150 de la Constitución Política, “*donde se establece que el Congreso de la Republica debe expedir la leyes que regirán el ejercicio de las funciones públicas*”.

Como consecuencia, el ciudadano solicita a la Corte Constitucional que declare exequible el precepto enunciado, conforme a los fundamentos anteriormente citados.

2. Intervención de la Academia Colombiana de Jurisprudencia

La Academia Colombiana de Jurisprudencia por medio de su presidente encomendó a la académica Lucy Cruz de Quiñonez que se pronunciara sobre la norma demandada por el actor.

Bajo esas condiciones, luego de resumir los aspectos de la demanda, la interviniente presenta los siguientes argumentos:

Aclara que históricamente el principio de legalidad tributaria surgió como protección a los contribuyentes respecto de los actos del monarca y, posteriormente, bajo la doctrina de la revolución francesa, se convirtió en una garantía del equilibrio entre poderes separados. Por su parte, la reserva – señala- “exige algo más, que el legislador directamente, sin intervención reglamentaria, regule lo que se entiende **el núcleo** de la materia reservada. Desde la reserva se señala que los elementos esenciales que son reservados a la ley, admitiendo la entrada del reglamento para la configuración de los detalles de ejecución y cumplimiento, hace comprender que la delegación podría admitirse, sin reparos, para el tema procedimental tributario, para la transformación de alguno de los accidentes no esenciales, para otros deberes

relacionados con la obligación, o facilitadores de su cumplimiento o del control.”.

Bajo esa condición, precisa que la reserva de ley en lo tributario constituye una exigencia para que sea el legislador el que regule los tributos directamente, “sin permitir que esa facultad se transfiera por la vía de la habilitación genérica al Gobierno (...) La reserva tributaria, además de atribuir la materia al legislador en lo que toca con la tipicidad del tributo, exige que sea éste el que dicte directamente la normatividad a él atribuida, configurando el tributo y el sistema de reparto lo que incluye, definitivamente exenciones y beneficios que neutralizan o aminoran el deber de contribuir”.

La interviniente precisa que, conforme al entendimiento de la jurisprudencia constitucional, esa pauta no se refiere solamente a la facultad de decretar impuestos, sino que abarca toda la materia tributaria, incluyendo la posibilidad de disminuir la carga contributiva. Al respecto afirma lo siguiente: “De allí que por simple simetría se entiende que el poder de eximir es simétrico con el poder de gravar y por ello, en esta línea de pensamiento, los incentivos forman parte del poder tributario, puesto que éste precisamente se ocupa de delimitar cada tributo, con los elementos que se incluyen y los que se excluyen, con lo que aumenta la carga y con lo que la disminuye que son las diversas facetas de un mismo fenómeno tributario”.

Sobre el caso concreto, precisa que en este asunto no hay facultades extraordinarias precisas y tampoco se señala un periodo para el ejercicio de la delegación. Declara que la violación se materializa contra los artículos 150, numeral 12 y 338, porque no se determina el tipo de tributo a afectar y qué elementos pueden modificarse.

3. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

En primer lugar, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario informa que mediante sesión del Consejo Directivo del 20 de abril de 2015 se da aprobación al concepto elaborado por la doctora Carolina Rozo Gutiérrez respecto de la demanda contra el artículo 59 de la Ley 1709 de 2004.

El interviniente considera que la norma debe ser declarada inconstitucional por la vulneración de los principios de reserva de ley, representación y certeza en materia tributaria. Refiere que esos valores se encuentran explícitamente consignados en varias normas de la Carta Política, a saber, los artículos 150 numerales 10 y 12, y 338. Explica que la representación conlleva a que sea el Congreso, como órgano elegido popularmente, el que establezca las obligaciones de carácter tributario. A su vez la certeza implica que ese órgano fije los elementos de la obligación de manera clara y precisa.

Anota que dichos principios restringen las facultades del Ejecutivo para el establecimiento de tributos. Agrega que la jurisprudencia ha extendido esta noción a la creación o supresión de exenciones o beneficios de esa naturaleza. Sólo excepcionalmente, cuando se presentan los supuestos del artículo 215

superior, el Presidente puede dictar decretos con fuerza de ley en los que, de manera transitoria, establezca nuevos impuestos o modifique los existentes. Por fuera de esta previsión –advierte- “las facultades del ejecutivo en materia tributaria se restringen exclusivamente a la potestad reglamentaria y la posibilidad de emitir decretos en desarrollo de leyes marco para ciertas materias como las aduaneras”.

Asevera que a las exenciones o beneficios tributarios también les aplica los principios de reserva de ley, representación y certeza. Al respecto argumenta lo siguiente: “En consecuencia, los elementos estructurales de las exenciones y beneficios tributarios hacen parte de los elementos estructurales de los tributos y por ello, es necesario que el Congreso, como órgano que interpreta la voluntad general en virtud del principio de representación, sea el que tenga el poder para crear o modificar esos instrumentos”. Cita el artículo 154 de la Constitución y concluye que en él implícitamente se están reiterando esas pautas respecto a la definición de exenciones.

Por tanto, atendiendo que la norma acusada faculta al Gobierno para la creación y reglamentación de estímulos tributarios a las personas naturales y jurídicas que se vinculen con programas de trabajo y educativos con la población carcelaria, considera que es violatoria de los artículos 150, numerales 10 y 12, y 338 de la Constitución.

D.-INTERVENCIONES EXTEMPORÁNEAS

Vencido el término de fijación en lista fijado en el auto del 18 de marzo de 2015 se allegaron las siguientes intervenciones:

1. Universidad Libre, Facultad de Derecho, Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional, Bogotá.

Afirma que comparte la posición presentada por el actor y coadyuva la solicitud de inexecutable del artículo 59 de la Ley 1709 de 2014. Refiere que es cierto que la definición de exenciones solo corresponde al Congreso de la República, siempre que estas cumplan con los siguientes requisitos de procedimiento: (i) la iniciativa gubernamental; (ii) el respeto por el amplio margen de configuración del legislador y (iii) la potestad reglamentaria en cabeza del Ejecutivo. Advierte que el actor no interpretó sistemáticamente el artículo demandado. Sin embargo, argumenta que esa disposición no establece cuáles son los impuestos objeto de exención, lo que excede el marco de competencias constitucional.

2. Universidad de La Sabana, Clínica Jurídica de Interés Público y Derechos Humanos.

En la medida en que el artículo demandado no hace parte de una ley de facultades extraordinarias, este interviniente interpreta que las exenciones serán establecidas a través de decretos reglamentarios y no a través de la ley, las ordenanzas o los acuerdos, como lo establece el artículo 338 de la Carta.

Además, afirma que esta situación atenta contra el principio de representación, lo que le lleva a dar la razón al demandante, en la medida en que se está suprimiendo completamente la facultad otorgada al Congreso en el artículo 150, numeral 12, lo que conduce adicionalmente a infringir el artículo 113 superior.

3. Universidad Externado de Colombia, Departamento de Derecho Fiscal.

Esta institución de educación superior define el poder fiscal y tributario, para luego hacer una referencia jurisprudencial sobre la potestad impositiva del legislador (sentencia C-833 de 2013). A continuación afirma, en virtud del principio de legalidad, que “ninguna prestación pecuniaria puede ser impuesta si no es deliberada por los órganos legislativos”, en virtud de los artículos 150 – 12 y 338 de la Carta Política. Además, señala que en materia de exenciones es necesario que exista la iniciativa del Gobierno en los términos del artículo 154 superior e indica: “El establecimiento de una exención determina que no se produzcan las consecuencias jurídicas típicas asociadas a la realización del hecho generador. Lo anterior se traduce en la ocurrencia de dos normas, la primera que constituye el hecho generador, por ende genera el nacimiento de la obligación tributaria sustancial, y la segunda que anula o aminora el efecto anterior”.

Respecto del caso concreto, la Universidad hace énfasis en que en el artículo 338 de la Constitución requiere que todos los elementos del hecho generador estén señalados en la ley, lo cual también aplica a la definición de las exenciones. Al respecto concluye lo siguiente: “no tendría sentido que el Gobierno anule los efectos tributarios de las normas hechas por el legislador, ni si quiera (sic) por autorización o delegación que haga el mismo ente, primero porque el ejecutivo no goza de este poder a nivel constitucional en cuanto a la configuración de los tributos, y segundo porque precisamente lo que busca este esquema es una división y equilibrio de poderes, donde el ejecutivo traza los lineamientos económicos, pero es el legislativo quien en virtud del poder popular transferido debe ejecutar las directrices trazadas plasmándolas en una ley”.

Como consecuencia, en la medida en que el artículo 59 de la Ley 1709 de 2014 delega la potestad de aminorar la carga impositiva al Gobierno, el interviniente concluye que la disposición acusada es inconstitucional.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

Con base en los artículos 150-12, 287, 300, 313 y 338 de la Constitución Política, el Ministerio Público considera que el principio de legalidad tributaria es una manifestación del valor democrático y de la representación popular, que implica que “por una parte no puede haber imposición de tributos sin la participación de quienes deben pagarlos y, de otra, es una obligación constitucional de los órganos que representan al pueblo predeterminar los

elementos esenciales de los mismos con el fin de garantizar a los contribuyentes seguridad sobre las obligaciones a su cargo”.

Expresa que la norma *sub examine* autoriza al Gobierno a crear estímulos tributarios a quienes se vinculen con los programas de trabajo en las cárceles y las penitenciarías, en desconocimiento de la competencia de creación de gravámenes en cabeza del Congreso, las asambleas y los concejos. Por tanto, considera que ella vulnera el principio de legalidad en la medida en que “los tributos como de los beneficios tributarios requiere la concurrencia de los ciudadanos a través de sus representantes ante los cuerpos colegiados”. Asimismo estima que la “cuestión de inconstitucionalidad” es suficiente para deducir que el precepto también atenta contra el principio de separación de poderes.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

1.- Competencia

En virtud de lo dispuesto por el artículo 241-4 de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer de la demanda de inconstitucionalidad de la referencia.

2. Problema jurídico y metodología de análisis.

En esta oportunidad la Corte debe determinar si la norma acusada, en la medida en que fija en el Gobierno la facultad de crear y reglamentar los estímulos tributarios que considere necesarios para promover los programas de trabajo y educación en las cárceles, la inversión en las penitenciarías y la incorporación laboral de los “pospenados” con buena conducta, vulnera el artículo 150, numerales 10 y 12 de la Carta, como también los artículos 113, 121 y 338 del mismo estatuto.

Para dar respuesta a esa problemática la Sala (i) hará una breve referencia a los principios de legalidad, reserva legal y certeza de los tributos; (ii) determinará los requisitos adscritos a los estímulos, beneficios o exenciones tributarios; y con base en ello, (iii) abordará al examen concreto de la norma impugnada.

3. Principios de legalidad y certeza de los tributos. Reiteración de Jurisprudencia³.

3.1. La Constitución prescribe que es potestad del Congreso de la República hacer las leyes, por medio de las cuales ejerce la función de establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley (art. 150.12 CP). La competencia del legislativo en esta materia es palmaria, en la medida en que en el numeral 10 del mismo artículo se establece que ni siquiera a través de las facultades

³ La base teórica de este capítulo fue desarrollada en la sentencia C-449 de 2015.

extraordinarias se puede conferir al Presidente la facultad para decretar los impuestos. Sumada a la anterior disposición, el artículo 338 *ejusdem*, contempla lo siguiente:

“En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. La Ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”⁴.

La sentencia C-891 de 2012 recopiló la jurisprudencia constitucional sobre el alcance de los principios de legalidad y certeza tributaria, al examinar si el inciso 4 del artículo 8º de la Ley 1421 de 2010⁵ (aportes voluntarios a los fondos-cuenta territoriales), desconocía lo dispuesto en el artículo 338 superior, que delegó en una autoridad administrativa (Ministerio del Interior), la facultad de determinar los elementos de un tributo cuya imposición se asigna a las entidades territoriales.

Bajo ese contexto, en ese fallo se recordó que el *principio de legalidad en materia tributaria* se funda en el aforismo “*nullum tributum sine lege*” que exige un acto del legislador para la creación de un gravamen, el cual se desprende de la máxima según la cual no hay tributo sin representación. Este principio surge a la vida jurídica como garantía política con la inclusión en la Carta Magna inglesa de 1215 de la institución “*no taxation without representation*”, universalmente reconocida como uno de los pilares del Estado liberal - democrático.

En los términos de la sentencia C-891 de 2012, la aplicación del principio de legalidad, a partir del cual todo tributo requiere de una regla jurídica previa expedida por el Congreso, las asambleas o los concejos⁶, conlleva a la formulación de un objetivo básico: “*fortalecer la seguridad jurídica y evitar*

⁴ Debe tenerse en cuenta que el artículo 300 numeral 4 atribuye a las asambleas departamentales por medio de ordenanzas decretar, de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales y el artículo 313 numeral 4 confiere a los concejos la competencia para votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales.

⁵ Por medio de la cual se proroga la Ley 418 de 1997, prorrogada y modificada por las leyes 548 de 1999, 782 de 2002 y 1106 de 2006.

⁶ Cfr. sentencias C-822 de 2011, C-664 de 2009, C-1153 de 2008, C-643 de 2002, C-1295 de 2001, C-796 de 2000, entre otras.

los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido”⁷.

Como consecuencia de esos conceptos, ese fallo estableció las siguientes características del principio de legalidad: a) es expresión del principio de representación popular y del principio democrático, derivado de los postulados del Estado liberal; b) materializa el principio de predeterminación del tributo, según el cual una *lex previa y certa* debe señalar los elementos de la obligación fiscal; c) brinda seguridad a los ciudadanos respecto a sus obligaciones fiscales; d) responde a la necesidad de promover una política fiscal coherente, inspirada en el principio de unidad económica, especialmente cuando existen competencias concurrentes donde confluye la voluntad del Congreso, de las asambleas o de los concejos; e) no se predica solamente de los impuestos, sino que es exigible respecto de cualquier tributo o contribución (sentido amplio), aunque de la naturaleza del gravamen depende el rigor con el que la ley debe señalar sus componentes; f) no sólo el legislador sino también las asambleas y los concejos están facultados para fijar los elementos constitutivos del tributo; g) 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 establecidos, 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 por la ley, las ordenanzas o los acuerdos⁸.

3.2. Adicionalmente, como un elemento del principio de legalidad, en la sentencia C-891 de 2012 se afirmó que al establecer una obligación tributaria la ley debe suministrar con certeza los elementos mínimos que la definen⁹. A partir de esta pauta, se argumentó que los órganos de representación popular están obligados a determinar, de manera clara y precisa, los elementos estructurales del tributo, con la finalidad de hacer efectivo, entre otros, la eficacia en su recaudo¹⁰. En virtud de esto, la jurisprudencia ha reiterado que la norma que establezca el impuesto debe fijar el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa¹¹.

⁷ Cfr. sentencias C-018 de 2007, C-776 de 2003, C-488 de 2000 y C-084 de 1995.

⁸ Cfr. sentencias C-525 de 2003 y C-155 de 2003.

⁹ En la sentencia C-287 de 2009 se manifestó: “*conforme al principio de legalidad en materia tributaria, previsto en el artículo 338 C.P., en tiempo de paz solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. De esta manera, como lo prevé el mismo precepto superior, la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores y las bases gravables, al igual que la tarifa de los impuestos*”.

¹⁰ Cfr. sentencias C-287 de 2009 y C-488 de 2000.

¹¹ Cfr. sentencia C-664 de 2009. En la sentencia C-704 de 2010 se sostuvo que en la obligación tributaria aparecen: 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. La sentencia C-155 de 2003 profundiza sobre cada uno de los elementos del tributo.

En resumen, dicha decisión concluyó que: (i) son los órganos de elección popular quienes directamente deben señalar los sujetos activo y pasivo, el hecho y la base gravable y la tarifa de las obligaciones tributarias; (ii) al establecer los elementos del tributo, es necesario que la ley, las ordenanzas o los acuerdos determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de los elementos esenciales del mismo; (iii) solo cuando la falta de claridad sea insuperable se origina la inconstitucionalidad de la norma que determina los elementos de la obligación tributaria; (iv) el requisito de precisión y claridad de las normas que señalan los elementos de la obligación tributaria no se opone a su carácter general; (v) no se violan los principios de legalidad y certeza del tributo cuando uno de los elementos del mismo no está determinado expresamente en la norma, pero es determinable a partir de ella¹².

3.3. Para la Corte el principio de legalidad del tributo no implica que el legislador deba agotar la regulación de todos sus elementos hasta el menor detalle. La ley no tiene que desarrollar integralmente la materia, puesto que *“puede delimitar el tema y permitir su concreción por medio de reglamentos administrativos”*¹³. Por tanto, solamente estaría sujeta al rigorismo propio del principio de legalidad la determinación política de los elementos del tributo, *“al paso que las variables económicas que inciden sobre los mismos, son susceptibles de un tratamiento menos restringido”*¹⁴.

Precisamente, en lo concerniente al alcance de la potestad reglamentaria, la sentencia C-891 de 2012 expuso que la exigencia de que sea la ley y no el reglamento la que defina los elementos esenciales del tributo, *“no impide determinadas remisiones al reglamento en las leyes que crean tributos”*¹⁵. Esto porque el rigor del principio de legalidad se aplica a la determinación política de los elementos esenciales del tributo, por lo que escapa del mismo *“ciertas variables técnicas o económicas cuya concreción no es posible realizar en la misma ley”*¹⁶.

4. Requisitos constitucionales adscritos a las exenciones, beneficios o estímulos tributarios. Reiteración de jurisprudencia¹⁷

¹² Cfr. sentencia C-822 de 2011. Además, la sentencia C-891 de 2012 explicó lo siguiente: *“cuando el legislador establece tributos del orden nacional debe señalar todos los componentes, de manera clara e inequívoca. No obstante, no opera la misma exigencia para los del orden territorial, frente a los cuales el Congreso deberá crearlos o autorizar su creación, pudiendo asumir además esa Corporación Legislativa una de tres alternativas para la determinación de los elementos constitutivos del tributo: i) que señale los elementos del tributo; ii) que fije algunos de los elementos del tributo y permita que asambleas y concejos señalen los restantes, y iii) que deje a las corporaciones públicas territoriales la fijación de los elementos del tributo que aquel ha creado”*.

¹³ Sentencia C-690 de 2003. Cfr. sentencia C-891 de 2012.

¹⁴ Cfr. sentencia C-690 de 2003.

¹⁵ Cfr. sentencia C-690 de 2003.

¹⁶ Cfr. sentencias C-032 de 2005, C-690 de 2003, C-842 de 2000 y C-583 de 1996, entre otras. La Corte ha admitido la remisión al reglamento o a la administración en normas que tienen que ver con la certificación del precio de la panela (C-040 de 1993), la fijación del precio de los productos agropecuarios como punto de partida para establecer la tarifa de las contribuciones parafiscales aplicables (C-1067 de 2002), las exenciones del IVA implícito para la importación de bienes cuando exista insuficiencia de oferta (C-597 de 2000), la determinación de los parámetros para la fijación, y la fijación, del índice de bursatilidad de las acciones (C-842 de 2000), la valoración de activos patrimoniales (C-583 de 1996) y el avalúo catastral (C-690 de 2003 y C-467 de 1993).

¹⁷ Ver sentencia C-1021 de 2012.

4.1.- Las exenciones tributarias corresponden a situaciones que en principio fueron objeto de gravamen pero que son sustraídas del pago -total o parcial- de la obligación por razones de política fiscal, social o ambiental. La sentencia C-748 de 2009 definió este instrumento en los siguientes términos:

“Concretamente, a través de las exenciones tributarias, el legislador impide el nacimiento de la obligación tributaria en relación con determinados sujetos o disminuye la cuantía de la misma, por consideraciones de política fiscal. Así, si bien en principio, respecto del contribuyente, se concreta el hecho generador del tributo, éste se excluye de forma anticipada de la obligación tributaria, por disposición legal¹⁸, mediante una técnica de desgravación que le permite al legislador ajustar la carga tributaria, de manera que consulte los atributos concretos del sujeto gravado o de la actividad sobre la que recae la obligación tributaria, siempre con sujeción a criterios razonables y de equidad fiscal¹⁹.”

Adicionalmente, según ha explicado la Corte, la exención obra como un instrumento de estímulo fiscal cuyos propósitos válidos pueden ser:

“1) recuperación y desarrollo de áreas geográficas gravemente deprimidas en razón de desastres naturales o provocados por el hombre; 2) fortalecimiento patrimonial de empresas o entidades que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social; 3) incremento de la inversión en sectores altamente vinculados a la generación de empleo masivo; 4) protección de determinados ingresos laborales; 5) protección a los cometidos de la seguridad social; 6) en general, una mejor redistribución de la renta global que ofrece el balance económico del país”²⁰.

Los beneficios tributarios se han catalogado como taxativos, limitados, personales e intransferibles, teniendo en cuenta que se dirigen a favorecer únicamente a los sujetos pasivos que se subsumen dentro de las hipótesis reguladas, lo que significa una estrecha relación entre el beneficiario y el gravamen que –al menos en principio- no puede ser trasladado a otro sujeto.

De esta manera, en cumplimiento de cualquiera de los fines anotados se excluye de la obligación tributaria al potencial contribuyente, a condición de que la misma se encuentre razonablemente justificada. En otras palabras, su validez está supeditada a la justificación que tenga a la luz de otros postulados constitucionales²¹.

¹⁸ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-804 de 2001.

¹⁹ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-511 de 1996.

²⁰ Corte Constitucional, Sentencia C-1107 de 2001. En esta oportunidad la Corte declaró exequible el numeral 1º del artículo 879 del Estatuto Tributario, tal como fue adicionado por el artículo 1 de la Ley 633 de 2000, según el cual se encuentra exentos del GMF los retiros efectuados de las cuentas de ahorro destinadas exclusivamente a la financiación de vivienda.

²¹ Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-748 de 2009.

4.2. Las exenciones que se creen dentro del sistema tributario, al hacer parte de las manifestaciones de la política fiscal, también están cobijadas por los principios de legalidad y certeza. Por tanto, los elementos principales de cualquier exención deben estar definidos previamente por el legislador, las asambleas o los concejos, en los términos de los artículos 150, numerales 10 y 12, y 338. Es más, teniendo en cuenta el artículo 154 superior, se deduce que la consagración de estas figuras debe contar con la iniciativa gubernamental. En la sentencia C-748 de 2009 se desarrolló esta idea de la siguiente manera:

“Esta Corporación, en reiteradas oportunidades, ha establecido que así como el legislador goza de amplia potestad de configuración normativa para establecer tributos y definir sus elementos esenciales, es natural que, de la misma forma, goce del poder suficiente para consagrar beneficios tributarios, por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva en materia fiscal²².”

A su vez, para prevenir fueros o privilegios que atenten contra la justicia tributaria, que afecten gravemente la coherencia de la política fiscal o desvirtúen la eficacia del recaudo, la jurisprudencia ha destacado que la decisión legislativa de establecer exenciones debe obedecer ciertos límites o restricciones como la generalidad, la homogeneidad, la equidad, la razonabilidad, la proporcionalidad, la igualdad y la progresividad²³. En el fallo mencionado se calificaron estas barreras a la libertad del legislador de la siguiente manera:

“Así, la soberanía fiscal que ejerce el legislador, no por amplia puede reputarse absoluta, sino que por el contrario se encuentra sujeta a los límites y condicionamientos que emanan directamente de la Constitución Política.

Sobre el particular, la Corte ha destacado que al legislador le corresponde, a iniciativa del gobierno, evaluar la conveniencia y oportunidad de excluir a ciertas personas o actividades del pago de un tributo determinado, ya sea para estimular o incentivar ciertas actividades o comportamientos o con el propósito de reconocer situaciones de carácter económico o social que ameriten el otorgamiento del beneficio fiscal.”

La validez de los beneficios tributarios está adherida a la justificación que cada medida pueda tener en el ordenamiento constitucional. Esto implica, por supuesto, que cualquier beneficio debe contar con la iniciativa del Gobierno, el trámite correspondiente en el Congreso, la Asamblea o el Concejo que corresponda, la definición de los elementos mínimos del instrumento y el cumplimiento de las restricciones que eviten la consagración de fueros o privilegios injustificados.

²² Cfr. Corte Constitucional, Sentencias C-341 de 1998, y C-250 de 2003.

²³ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-709 de 1999.

5. Examen de constitucionalidad de la disposición acusada

5.1. El actor considera que los estímulos tributarios establecidos en el artículo 59 (parcial) de la Ley 1709 de 2014, en el que se faculta al Gobierno para crear y reglamentar los estímulos, la exoneración o las rebajas de impuestos a favor de las personas que hagan parte de los programas de trabajo y educación en las cárceles, quienes inviertan en los centros de reclusión o a aquellos que incorporen en sus actividades a los “pospenados”, es contrario a los artículos 150, numerales 10 y 12 de la Carta, como también a los artículos 113, 121 y 338 del mismo estatuto.

Teniendo en cuenta que dicha ley no estableció facultades extraordinarias, estima que ese artículo desconoce los principios de legalidad y certeza de los tributos, en la medida en que el Congreso sobrepasó el límite de competencias establecidas en la Constitución al atribuir al Gobierno la regulación de una materia que corresponde al legislativo. Asimismo, el actor indica que la autonomía ejecutiva para crear exenciones implica la afectación del equilibrio de poderes, al permitir dictar normas que tendrán el carácter de leyes y que no podrán ser objeto de control de constitucionalidad.

La mayoría de intervinientes y el Procurador General de la Nación coadyuva la pretensión del demandante y solicita declarar la inexecutable del artículo demandado. Todos ellos estiman que los principios de legalidad y certeza son desconocidos por el precepto en la medida en que el legislador no concretó los elementos mínimos del beneficio. Solo el colectivo de abogados José Alvear Restrepo estima que el artículo cumple con fines plausibles establecidos en la Constitución y en el bloque de constitucionalidad, al tiempo que consideran que los argumentos del actor son equivocados por no aceptar que el Ejecutivo puede crear exenciones tributarias en determinadas ocasiones.

5.2. Según se ha podido explicar, la Constitución Política ha fijado un marco especial y estricto para la definición de los tributos con los que los ciudadanos contribuyen al mejoramiento de la sociedad y la financiación del gasto público. Estas obligaciones adquieren legitimidad y plena exigibilidad, atendiendo que solo puede surgir de las corporaciones que son elegidas democráticamente y en las cuales las decisiones se surten a partir de los debates y de un proceso que permite el flujo de conceptos, opiniones y el planteamiento de intereses, conforme a las garantías que se desprendan de la representación política.

En otras palabras, conforme al principio de legalidad tributaria establecido en los artículos 150, numerales 10 y 12, y 338 superior, dichas cargas impositivas únicamente pueden surgir de la ley (salvo lo previsto en el artículo 215 constitucional) y, en esa medida, en época de normalidad sólo el legislador tiene la obligación de definir sus elementos esenciales para que, a partir de estos, el Ejecutivo proceda a efectuar la correspondiente reglamentación.

Adscrito a lo anterior, también es una obligación del legislador cumplir con el principio de certeza que implica la definición clara de los elementos del tributo, es decir, el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa (artículo 338 CP). Como se observó, estas exigencias no hacen parte de una fórmula institucional intrascendente, sino que –como lo señala el actor- tienen fundamento en el principio de separación de poderes que permiten o garantizan la seguridad jurídica de los ciudadanos, la protección de sus bienes, el aseguramiento de una política fiscal coherente y justa, entre otros.

Al hacer parte integral de la política fiscal que puede fijar el Estado, la creación de exenciones tributarias también debe cumplir con los requisitos constitucionales enunciados. La coherencia del sistema exige que haya una sincronía entre las cargas y los beneficios, de manera que se estimule el pago de las obligaciones a la vez que se impulsan o apoyan algunas actividades especiales con interés para toda la comunidad.

Como consecuencia, a diferencia de lo manifestado por uno de los intervinientes, para la Corte es claro que el Ejecutivo no puede decretar directa o autónomamente los beneficios tributarios, sin importar su finalidad. En su lugar, es necesario que previamente exista la definición de todos los componentes por parte del Congreso, Asamblea o Concejo para que el Gobierno proceda, de a la reglamentación correspondiente. Es más, por disposición constitucional su trámite legislativo cuenta con una exigencia adicional consistente en la iniciativa gubernamental prevista en el artículo 154 superior.

La Sala acoge tanto los criterios del actor como los del Jefe del Ministerio Público quienes consideran que en el presente caso fueron inobservados los principios de legalidad y de certeza del tributo, por cuanto no es el Congreso de la República quien crea la exención o los estímulos tributarios sino que se desprende de esta competencia para transferirla al Gobierno transgrediendo el principio fundamental de que obliga la representación cuando se impone la tributación. En el mismo sentido resultó vulnerado el principio de certeza del tributo al no prever la norma atacada los elementos mínimos que lo definen, considerados como requisito para hacer eficaz el recaudo.

5.3. En esos términos, la Sala considera que la norma demandada incumple con los principios de legalidad y certeza tributaria y, como consecuencia, procederá a declarar su inexecutable.

En primer lugar, es necesario reconocer que el carácter genérico del precepto impide que haya una determinación elemental de los componentes del beneficio tributario. De hecho, una parte del artículo textualmente entrega al Ejecutivo la posibilidad de ‘crear’ exenciones sobre cualquier carga impositiva, sin más restricción que las actividades desarrolladas en las cárceles o a favor de los “pospenados”, lo que vulnera claramente las competencias indelegables en cabeza del Congreso de la República. La aplicación de una norma de esta envergadura podría terminar por afectar

gravemente el sistema jurídico creado por el legislador, ya que en cumplimiento de cualquiera de esas finalidades, el Ejecutivo podría desmontar buena parte de la política fiscal establecida bajo los parámetros de los artículos 150 y 338 constitucionales.

Además, aunque su finalidad sea loable, lo cierto es que el artículo 59 (parcial) de la Ley 1709 de 2014 no concreta los elementos mínimos del beneficio tributario que podrán ser ‘reglamentados’ por el Gobierno. Si bien la norma define tres hechos que serían generadores de la exención así como el sujeto pasivo y el sujeto activo, no establece qué tipo de tributos podrían ser objeto del beneficio y tampoco especifica unas bases para determinar las tarifas que regirían la reducción de la obligación.

Esas carencias hacen inviable el ejercicio de la potestad reglamentaria por parte del Gobierno y conllevan a que la Corte declare la inexequibilidad del precepto.

VII. DECISIÓN

Por lo expuesto, la Corte Constitucional de la República de Colombia, en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

DECLARAR LA INEXEQUIBILIDAD del artículo 59 de la Ley 1709 de 2014, “*Por medio de la cual se reforman algunos artículos de la Ley 65 de 1993, de la Ley 599 de 2000, de la Ley 55 de 1985 y se dictan otras disposiciones*”.

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

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA
Presidenta (E)

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA
Magistrado

MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO
Magistrado
Ausente

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ
Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO
Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO
Magistrada

JORGE IVÁN PALACIO PALACIO
Magistrado

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB
Magistrado
Ausente

ALBERTO ROJAS RIOS
Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ
Secretaria General