Sentencia C-1003/04

COSA JUZGADA MATERIAL-Inexistencia por no pronunciamiento sobre los cargos ahora planteados

DEDUCCION DE IMPUESTOS PAGADOS-Porcentaje de deducción de los impuestos de industria y comercio, y de predial

TRIBUTO-Amplia facultad legislativa para establecimiento, concesión de beneficios y derogación

CARGA TRIBUTARIA-Establecimiento, en principio, por órganos de representación popular

Son los órganos de representación popular quienes, en principio, gozan de la facultad para establecer cargas tributarias. La propia Constitución determina que el Congreso no puede revestir de facultades extraordinarias al Presidente de la República para decretar impuestos, pues tal competencia es exclusiva del legislador ordinario, con la única salvedad del artículo 215 ibídem que habilita al Gobierno para que en el estado de emergencia económica, social o ecológica o de grave calamidad pública establezca nuevos tributos o modifique los existentes.

TRIBUTO-Amplia facultad legislativa de configuración y fijación de elementos

Es claro que el legislador goza de una amplia facultad de configuración en materia tributaria que le permite fijar con discrecionalidad los elementos del gravamen atendiendo a una política tributaria que él mismo ha señalado, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal.

TRIBUTO-Establecimiento y derogación siempre que no se oponga a la Constitución

TRIBUTO-Concesión de beneficios, deducciones y derogación

TRIBUTO-Principios

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Alcance

PRINCIPIO DE EQUIDAD DEL TRIBUTO-Alcance

PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DEL TRIBUTO-Alcance

El principio de progresividad, que es expresión de la equidad vertical, a través del cual se busca que el sistema tributario sea justo, para lo cual el legislador debe tener en cuenta la capacidad contributiva de las personas y por ello quienes tienen mayor capacidad deben asumir obligaciones mayores y su cuantía sea más proporcional a esa mayor capacidad (art. 363 C.P.). Al respecto la Corte ha manifestado que este principio "compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente".

PRINCIPIO DE EFICIENCIA DEL TRIBUTO-Alcance

El principio de eficiencia (art. 363 C.P.) que implica que el impuesto se recaude con el menor costo posible tanto para el Estado como para el contribuyente. En desarrollo de éste el impuesto no puede convertirse en una carga engorrosa para el contribuyente hasta el punto de desestimular el desarrollo de sus actividades económicas.

DEDUCCIONES TRIBUTARIAS-Establecimiento y derogación corresponde al legislador

En tratándose de las deducciones, ha de reiterarse que su establecimiento y derogación son un desarrollo de las atribuciones propias del legislador en materia tributaria, por manera que su limitación no implica per se la configuración de un impuesto confiscatorio ni una violación del principio de equidad. Tales limitaciones, ha manifestado la Corte, "pueden tener también otras finalidades de política económica general, como estimular ciertas actividades o desestimular otras, pues la política tributaria no tiene como única meta financiar los gastos de las autoridades públicas sino que es también una de las maneras como el Estado interviene en la economía (CP art. 334). Conviene recordar que las deducciones son un concepto de creación legal y se refieren a ciertos beneficios que puede conceder el

legislador, es decir, aquellas partidas que la ley permite restar de la renta bruta para obtener la renta líquida. Esas deducciones si bien se encuentran dentro de la órbita propia del legislador y constituyen un beneficio otorgado a favor de los contribuyentes, pueden ser derogadas, disminuidas o ampliadas por el legislador, sin que por ese sólo motivo resulten contrarias a la Constitución.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Características

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS NATURALES Y SOCIEDADES-Características distintas

El impuesto de renta tiene características distintas ya se trate de personas naturales o de sociedades. En efecto, mientras que sobre las sociedades es proporcional, toda vez que su capacidad de pago no aumenta en razón de que su tamaño o nivel de ingresos se incrementen, y en ese orden no se grava con tarifa mayor a una sociedad más grande en capital, socios o volumen de sus negocios, toda vez que ello desalentaría la actividad de las grandes empresas; en el caso de las personas naturales el impuesto es progresivo. Además, en las sociedades el impuesto se calcula sobre las utilidades y en las personas naturales se hace sobre sus ingresos.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Limitación de las deducciones no es contrario a la Constitución

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Disminución en las deducciones

NORMA TRIBUTARIA-Derogación de todas las deducciones o beneficios

NORMA TRIBUTARIA-Límite a deducciones y no efectos retroactivos

ASUNTO TRIBUTARIO-Legislación no es estática ni irreformable

IMPUESTO-Casos en que puede ser confiscatorio

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Facultad legislativa para establecer carácter deducible para efectos del impuesto de renta y en qué porcentaje

RENTAS EXENTAS

IMPUESTO-No establecimiento de pago de impuestos sobre impuestos dado que elementos de cada uno difieren

Referencia: expediente D-5140

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 61 de la Ley 863 de 2003, a través del cual se adicionó el Estatuto Tributario

Actor: Luis Jaime Salgar Vegalara

Magistrado Ponente:

Dr. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Bogotá, D. C., catorce (14) de octubre de dos mil cuatro (2004).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial las previstas en el artículo 241, numeral 4 de la Constitución Política, y cumplidos todos los trámites y requisitos contemplados en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Luis Jaime Salgar Vegalara demandó el artículo 61 de la Ley 863 de 2003.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de inconstitucionalidad, la Corte Constitucional procede a decidir acerca de la demanda en referencia.

II. TEXTO DE LA NORMA ACUSADA

A continuación se transcribe el texto de la disposición objeto de proceso conforme a su publicación en el Diario Oficial N° 45.415 del 29 de diciembre de 2003:

“Ley 863 de 2003

(diciembre 29)

Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas

El Congreso de Colombia

DECRETA

(…)

Artículo 61. Deducción de impuestos pagados. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

“Artículo 115. Deducción de impuestos pagados. Es deducible el ochenta por ciento (80%) de los impuestos de industria y comercio y de predial, que efectivamente se hayan pagado durante el año o periodo gravable siempre y cuando tengan relación de causalidad con la renta del contribuyente. La deducción de que trata el presente artículo en ningún caso podrá tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa”.

III. LA DEMANDA

1. En criterio del actor, el artículo 61 de la Ley 863 de 2003 vulnera los preceptos 1, 13, 40, 58, 83, 95-9, 317, 333, 338 y 363 de la Carta Política.

Inicia su escrito haciendo algunas precisiones relativas a las características del impuesto sobre la renta y afirma que es la riqueza generada por el contribuyente la que sustenta dicho impuesto. En esa medida, manifiesta que la disposición acusada desnaturaliza el impuesto al configurar una carga sobre un hecho manifiestamente diferente a la generación de riqueza.

El impugnante pone de presente los cambios introducidos al artículo 115 del Estatuto Tributario por el artículo 61 impugnado, tales como que la deducción de lo pagado por concepto de impuestos de industria y comercio y predial es tan sólo del 80% siempre que tuvieren relación de causalidad con la renta del contribuyente y no del 100% como era antes; además que las erogaciones por concepto de impuestos de vehículos, de registro y anotación y de timbre han dejado de ser deducibles.

Así mismo, señala que en materia económica la norma acusada tiene dos implicaciones relevantes. De un lado aumenta la base gravable por cuanto limita la deducción por el pago de los impuestos de industria y comercio y de predial y elimina las deducciones por el pago de otros impuestos, y, de otro, conduce al pago de impuestos sobre impuestos toda vez que el dinero utilizado para pagar los impuestos de industria y comercio y predial -en lo no deducible-, vehículos, registro y anotación y timbre quedan incluidos como parte de la renta gravable del contribuyente sujeta al pago del impuesto sobre la renta. Para sustentar lo anterior plantea un ejemplo.

Agrega que el artículo 61 objeto de demanda además de incluir dentro de la base del impuesto de renta recursos que los contribuyentes deben utilizar para cancelar otros tributos y de conllevar al pago de impuestos sobre impuestos, con lo cual genera una distorsión al interior de la estructura del impuesto, su tarifa real se convierte en una tarifa que varía según las características específicas de cada contribuyente. Ello, en su criterio, ocasiona tensiones entre la norma y los principios que rigen el sistema tributario. Así las cosas, para el actor se afectan los principios de legalidad y el democrático propios de un Estado social de Derecho en conexidad con el de eficiencia tributaria.

2. En esos términos, afirma que se desconoce el principio de legalidad contenido en el artículo 338 de la Constitución por cuanto no existe coincidencia entre la tarifa nominal y la tarifa real del tributo dado que la tarifa no queda realmente fijada por la ley sino que queda sujeta a contingencias, es decir, a factores que indirectamente participan en su fijación, como el tipo de actividad que se realiza o la carga fiscal del departamento y del municipio en el cual el contribuyente se encuentra domiciliado, y ello conduce a la imposición de sobretasas ocultas. De otra parte, señala que la inclusión parcial o total en la renta gravable de lo pagado por impuestos de industria y comercio, predial y vehículos que son municipales, y registro y anotación que es departamental, conduce a que los órganos de representación de las entidades territoriales participen en la fijación de la tarifa del impuesto de renta que es de carácter nacional. En ese orden, también afirma que se vulnera el artículo 317 C.P.

3. Según el actor, la norma acusada afecta el principio democrático (artículos 1, 40 y 338 C.P.) y el principio de eficiencia (art. 363 C.P.) puesto que dificulta el derecho de los ciudadanos a conocer con claridad la carga tributaria real que deben asumir por concepto de impuesto sobre la renta (principio de certeza) y ello les limita su derecho a ejercer un control

político efectivo sobre las decisiones del legislador. Al respecto asegura que la norma "conlleva a una yuxtaposición de la base y tarifa de este impuesto en la medida en que incluye dentro de la primera, es decir, dentro de la categoría de renta gravable (riqueza generada a favor del respectivo contribuyente) gastos no deducibles, esto es, gastos que efectiva y necesariamente han sido pagados para poder realizar la actividad generadora de renta, lo cual altera en forma indirecta pero sensible la dimensión de la segunda".

Asegura que se vulnera el principio de eficiencia por cuanto el contribuyente debe realizar un mayor esfuerzo para poder dilucidar su carga tributaria real y afrontar dificultades adicionales para planificar su actividad económica.

4. Para el impugnante también se viola el principio de progresividad en materia tributaria (art. 363 C.P.) toda vez que la norma acusada introduce un elemento de regresividad que hace que la carga tributaria resulte más gravosa entre menor es el margen de utilidad de la actividad económica desplegada por el contribuyente. Para demostrarlo presenta un cuadro en el cual se comparan los efectos de la norma acusada sobre actividades con alto y bajo margen de utilidad y en el que -según el impugnante- se evidencia "cómo el contribuyente paga no sólo impuesto de renta sobre su renta sino sobre la parte de su renta que destina al pago (parcial o total, según el caso) de los impuestos de industria y comercio, predial, de vehículos, de registro y anotación y de timbre, entonces, entre menor es el margen sobre ventas de la actividad económica que realiza, mayor es, en términos proporcionales, la parte de su renta que destina al pago de impuestos y menor la renta que le queda para sí". El hecho de que a menor margen de utilidad mayor sea la tarifa real del impuesto sobre la renta demuestra -a su juicio- que esa carga es en sí misma desproporcionada e irrazonable.

5. Afirma que por las mismas razones expuestas se desconoce el principio de equidad tributaria (arts. 95-9 y 363 C.P.) puesto que la carga tributaria se incrementa, en términos proporcionales, entre más difícil sea el desarrollo de una actividad productiva. Igualmente la equidad horizontal resulta comprometida en cuanto se afecta en distinta medida a personas que generan un mismo nivel de renta líquida pero bajo supuestos productivos diferentes.

6. En su criterio, se vulnera la prohibición de impuestos confiscatorios (arts. 58 y 333 C.P.). Al respecto expresa que el artículo 61 de la Ley 863 de 2003 contiene una carga confiscatoria porque fija unas condiciones para su cumplimiento que pueden conllevar a que las

obligaciones a cargo del contribuyente excedan incluso su propia capacidad de generar renta, es decir, lo que le queda para su propio beneficio.

Luego de citar la Sentencia C-409 de 1996 que se pronunció sobre la prohibición de impuestos confiscatorios, asegura que las limitaciones en materia de deducciones impuestas por la norma acusada no se justifican como mecanismo para evitar la evasión ni como instrumento de política tributaria para estimular o desestimular algún comportamiento económico. Así mismo, considera que las posibilidades que tiene un contribuyente para evitar el pago de los impuestos no deducibles parcial o totalmente es restringida y depende no de él sino de la actividad que desarrolla, y no se contemplan excepciones bajo las cuales sea posible deducir la totalidad de lo pagado por impuestos.

7. Aduce que se vulnera el principio de igualdad (art. 13 C.P.) en la medida en que el artículo 61 conduce a la existencia de dos impuestos diferentes: los que tienen una relación de causalidad con la renta del contribuyente, es decir, inherentes a su actividad económica, que son parcialmente deducibles (industria y comercio y predial) y los que a pesar de tener relación de causalidad no son deducibles (vehículos, anotación y registro y timbre). Así las cosas, aduce que antes de la modificación introducida por el artículo impugnado todos los contribuyentes estaban en el mismo plano de igualdad al poder deducir la totalidad de los impuestos referidos, cuestión que no ocurre en la actualidad, pues lo que se produce es una discriminación respecto de los contribuyentes cuya actividad económica exige el pago de impuestos que ya no son deducibles. Por ejemplo -dice el demandante-, un contribuyente que se dedica a arrendar vehículos de su propiedad está en desventaja tributaria respecto de otro que se dedica a arrendar inmuebles de su propiedad, pues mientras éste puede deducir el 80% del impuesto pagado por sus activos, el primero no puede hacer la deducción. De otro lado, asegura que la igualdad también se desconoce por cuanto tal como está configurado el impuesto sobre la renta, afecta de manera diferente a los contribuyentes según el departamento y el municipio en que se encuentren.

8. Señala que se desconoce el principio de la buena fe y la confianza legítima (art. 83 C.P.) toda vez que desde tiempo atrás lo pagado por impuestos de industria y comercio, predial, vehículos, registro y anotación y de timbre era deducible en su totalidad (años 1960 y 1989) y, no obstante, el legislador desconociendo ello varió la disposición sin siquiera contemplar un régimen de transición que preserve el derecho a la confianza legítima de los

contribuyentes y modificó no un beneficio sino un elemento estructural del impuesto, su base gravable.

9. Finalmente, el actor considera que la Corte debe optar por un juicio de constitucionalidad intermedio en atención a que hay indicios de inequidad en la norma acusada, tales como que el contribuyente se ve abocado a asumir una carga cuyo peso no coincide con la tarifa que la ley le prescribe, lo que disimula su esfuerzo contributivo y dificulta que ejerza un control político sobre las decisiones del legislador; la carga tributaria no afecta proporcionalmente a todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta; se desconocen los criterios expuestos en la Sentencia C-409 de 1996 que permiten identificar cuándo un impuesto se convierte en confiscatorio, e ignora una larga tradición jurídica que establecía las deducciones para todos los impuestos a que ha aludido.

IV. INTERVENCIONES

1. Con el fin de coadyuvar la demanda presentaron escrito los siguientes ciudadanos:

En su criterio, el artículo 61 de la Ley 863 de 2003 vulnera los principios de equidad, eficiencia y progresividad en materia tributaria. Manifiesta que se desconoce el principio de eficiencia por cuanto impone a los contribuyentes una carga significativa que se traduce en el costo que debe asumir para determinar su esfuerzo impositivo real.

Asegura que el artículo acusado hace que la carga impositiva sea más gravosa cuando el margen de utilidad del contribuyente es menor, lo que perjudica notoriamente a quien tiene niveles bajos de rentabilidad. Indica que esa distorsión que origina la norma hace que el impuesto sobre la renta, que es eminentemente progresivo, se torne regresivo, con efectos que repercuten en el hecho gravable, al modificar el concepto de renta gravable; en la base gravable, puesto que la amplía a recursos utilizados para el pago de cargas impositivas, y en la tarifa, dado que genera una sobretasa indirecta y oculta.

Sostiene que la inequidad es aún mayor si se tiene en cuenta que en la mayoría de los casos la utilidad depende de un factor endónego cuyo control no está a cargo de los actores económicos: el mercado.

Afirma que el artículo acusado desconoce también el principio de legalidad y genera,

además, un “anatocismo tributario” que vulnera el principio de equidad, pues conduce al pago de impuestos sobre impuestos.

1.2. Hernán Puyo Falla, actuando en su calidad de representante legal suplente de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia -ANDI-.

En su concepto la norma impugnada vulnera los principios de equidad, eficiencia y progresividad tributaria. Aduce que los impuestos son expensas necesarias para el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, razón por la cual aquellos deben seguir el régimen general de las expensas, esto es, deben ser deducibles del impuesto de renta.

Afirma que no existe justificación objetiva para que el artículo 61 acusado únicamente contemple la deducción de los impuestos pagados de industria y comercio y predial, y además para que respecto de éstos sólo se refiera al 80% y no al 100%. Agrega que la norma conduce a una doble tributación que atenta contra el principio de equidad, y que la prohibición de los verdaderos costos y deducciones plasmada en ella hace que el impuesto de renta se convierta en un impuesto no sobre la utilidad sino sobre el ingreso que desconoce la capacidad contributiva del sujeto pasivo y vulnera el principio de progresividad.

Finalmente, aduce que “la única manera por la que podría entenderse válida la norma impugnada sería bajo la siguiente interpretación: que todos los impuestos, salvo los de industria y comercio y de predial, son deducibles desde el momento de su causación, mientras que los de industria y comercio y de predial lo son desde el momento del pago”.

2. Intervenciones oficiales

2.1. Nidia Amparo Pabón Pérez, actuando en su calidad de funcionaria de la Oficina Jurídica de la División de Representación Externa de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y obrando en nombre y representación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, presenta escrito orientado a sustentar la constitucionalidad de la disposición objeto de reproche.

Manifiesta que el legislador goza de una amplia autonomía para crear, modificar, aumentar, disminuir y suprimir impuestos. Por tal razón puede disminuir las deducciones reconocidas

con anterioridad y nada lo obliga a tener como descuentos del impuesto de renta los valores pagados por otros impuestos.

Asegura que no es cierto, como lo plantea el actor, que la tarifa de la renta quede sujeta a contingencias, pues el artículo 26 del Estatuto Tributario establece un procedimiento (proceso de depuración de la renta) para determinar la renta líquida gravable partiendo de los ingresos del contribuyente, a la cual se le aplica la tabla fijada en la ley así: "se suman los ingresos ordinarios y extraordinarios del contribuyente susceptibles de generar incremento neto del patrimonio y a esa suma se le restan las devoluciones, rebajas y descuentos a que haya lugar. De esta manera se obtienen los ingresos netos. A este monto se le restan los costos generados por la actividad productora de la renta, mecanismo a través del cual se obtiene la renta bruta. A esta se le hacen las deducciones consagradas en la ley, obteniéndose de esta manera la renta líquida. A ésta se le restan, cuando hay lugar a ellas, las rentas exentas". Los artículos 240 y siguientes del Estatuto Tributario fijan la tarifa que debe aplicarse.

Por otra parte, indica que no existe cargo concreto para alegar violación del artículo 1 C.P. y que la norma acusada respeta el principio democrático, por cuanto la medida sólo rige a partir del periodo fiscal siguiente, es decir, para el 2004.

Expresa que la norma tampoco viola los principios de igualdad, equidad y progresividad puesto que cobija a todos los contribuyentes que hayan cancelado los impuestos territoriales y que cumplan con los requisitos exigidos en ella, es decir, se aplica sobre la renta líquida independientemente del nivel de ingresos que se obtenga. Cosa diferente sería que fijara un valor diferencial para cada caso concreto sin tener en cuenta la renta líquida gravable, lo que no ocurre en este caso.

En cuanto a la presunta violación de los artículos 58, 333 y 317 de la Carta, asegura la interviniente que el demandante olvida la facultad legislativa del Congreso en materia tributaria, así como que en el impuesto están claramente diferenciados los elementos de la obligación tributaria. Tampoco, en su criterio, se desconoce el mandato del artículo 83 C.P. pues reitera la facultad del Congreso para establecer impuestos y que éste no se encuentra limitado por cuanto las leyes tributarias no pueden ser estáticas e inmóviles.

2.2. Germán Eduardo Quintero Rojas, obrando como apoderado del Ministerio de Hacienda y

Crédito Público, solicita a la Corte que declare exequible el artículo acusado.

Considera que la disposición no desconoce los principios de legalidad, progresividad e igualdad tributaria, por cuanto es directamente la ley la que fija los elementos del tributo y no es cierto que por voluntad de órganos administrativos se afecte el impuesto simplemente por el hecho de no contemplarse la deducción sobre algunos impuestos de carácter municipal. Así mismo, no se desconoce el carácter progresivo del impuesto de renta en la medida en que se continúa gravando la riqueza y su capacidad de generarla. De forma que quien más recursos tiene y por lo tanto su base gravable es mayor, debe pagar un impuesto de renta más elevado. La tarifa no está determinada por el margen de utilidad que se obtenga sino en la renta líquida gravable.

Agrega que la igualdad en materia tributaria tiene un trato especial debido a la libertad de configuración del legislador. Con base en ello, considera que las situaciones señaladas por el actor para sustentar la violación del principio de igualdad (un contribuyente que puede deducir el 80% del impuesto predial frente a otro que no puede hacer la deducción de lo pagado por vehículos), no son iguales, puesto que las circunstancias en que se encuentran son diferentes y una cosa es diferenciación y otra discriminación, ésta sí proscrita por la Carta Política. Lo que se presenta en el caso de la norma analizada -en su parecer- es una diferenciación justificada y razonable, tal como se comprueba con la exposición de motivos de la Ley 863 de 2003. Así, con la reforma tributaria se logra la finalidad del tributo como es el sostenimiento de las cargas públicas y la redistribución del ingreso. El fin de la norma -en su criterio- está encaminado a reducir la evasión y a desarrollar los objetivos que inspiraron al legislador para alcanzar el bien común de todos los ciudadanos.

Manifiesta que la inclusión de deducciones y su limitación por parte del legislador no convierte a un impuesto en confiscatorio puesto que la medida obedece a objetivos de política fiscal y económica necesarios para lograr una sostenibilidad del Estado. Además, esa reducción de las deducciones no viola la equidad.

Por otra parte, señala que con la norma impugnada no se grava la propiedad inmueble, como lo pretende hacer ver el demandante, lo que se busca es determinar cuáles con las deducciones que se pueden efectuar al momento de liquidar el impuesto de renta. Así mismo, arguye que no se desconocen los principios de buena fe y confianza legítima en

cuanto las normas jurídicas, especialmente las de contenido tributario, deben ser dinámicas y obedecer a las realidades sociales y económicas del país.

3. Otras intervenciones

3.1. Héctor Julio Becerra, Miembro de Número de la Academia Colombiana de Jurisprudencia, afirma que la norma acusada no es confiscatoria, no viola los principios de progresividad, igualdad, buena fe y confianza legítima y no atenta contra la competencia exclusiva de los municipios para gravar la propiedad inmueble.

Al respecto sostiene que el principio de progresividad no se desconoce puesto que en el ejemplo dado por el actor, según el cual un negocio de bajo margen de utilidad termina pagando una tarifa del impuesto de renta y una sobretasa mayor que uno con alto margen de utilidad, se utilizó la tarifa del impuesto de renta para sociedades y entidades asimiladas, que actualmente es del 35%, junto con la sobretasa del 10%. Dicha tarifa -dice el interviniente- es proporcional, la cual por tener ese carácter desconoce la progresividad y por lo tanto el desconocimiento de este principio está es en las tarifas adoptadas por las sociedades pero no en la deducción de que trata la norma acusada.

Aduce que la norma no tiene efectos confiscatorios puesto que normalmente la cantidad de impuestos que se acepta como deducción no tiene numéricamente un alcance que supere las utilidades de los negocios. Admite la posibilidad de que en actividades excepcionales de muy bajo rendimiento los impuestos no deducibles tengan incidencia importante en el impuesto de renta, pero no terminan siendo la causa predominante de una eventual confiscación. Señala que en el ejemplo que trae el demandante los resultados confiscatorios se explican por tratarse de negocios con inusuales niveles de costos y gastos.

Precisa que la norma tiene un alcance general para todos los contribuyentes y los posibles efectos de desigualdad que pueden producir los impuestos territoriales no son atribuibles a ella sino a la estructura de éstos. Además, considera que no se vulnera la competencia exclusiva que tienen los municipios para gravar la propiedad inmueble.

Señala que las restricciones impuestas por el artículo objeto de reproche no pueden ser calificadas de sorpresivas pues ellas ya habían sido adoptadas por el artículo 114 de la Ley 788 de 2002 y además el régimen de las deducciones de la renta por concepto de impuestos

muestra una tendencia hacia las restricciones. Recuerda que esta Corporación ha sostenido que la confianza legítima no es un límite para que el legislador pueda derogar una normatividad anterior puesto que la persona no goza de un derecho adquirido sino de una situación revocable.

Finalmente, dice que la limitación de la deducción de los impuestos, para determinar la renta líquida, que es la base gravable del impuesto de renta, sí es contraria a los principios de justicia y equidad (arts. 95-9 y 363 C.P.). Por lo que resulta injusto e inequitativo un tratamiento que desconoce total o parcialmente el monto de los impuestos efectivamente pagados. Sobre el punto sostiene "[f]rente al principio de la equidad se puede considerar que la demanda lo vulnera, en cuanto el desconocimiento de impuestos efectivamente pagados aumenta infundada e irrealmente la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, medida por las utilidades percibidas, pero no propiamente por la circunstancia de la baja rentabilidad de los negocios, como se afirma en la demanda".

Manifiesta que la Corte Constitucional se ha pronunciado sobre la capacidad contributiva como medida del deber de los ciudadanos de contribuir, es decir, como límite a la potestad legislativa en materia tributaria, y ha sostenido que la carga tributaria debe ser justa y equitativa. El interviniente se refiere al contenido y evolución del concepto de equidad y de justicia y concluye que lo que consagra el numeral 9 del artículo 95 C.P. es un solo principio "como fundamento para el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, del cual emana el derecho a contribuir de acuerdo con la capacidad económica de los contribuyentes".

Asegura que la renta gravable está constituida por los beneficios netos obtenidos por cada contribuyente convenientemente determinados, es decir, descontando de la totalidad de la renta (renta bruta) todos los gastos distintos a los que ofrecen utilidad personal y así queda la renta líquida, que es la que debe conformar la renta gravable. Para determinar cuáles son los gastos deducibles, aduce que existen tres principios: (i) los gastos normalmente imputables a la producción de la renta, según el cual se deducen los gastos que se encuentran ligados o relacionados a la producción de la renta; (ii) los gastos normales, que implica que los gastos que en principio serían deducibles, no deben ser admitidos o deducidos si se estiman no razonables en las circunstancias, y (iii) los gastos personales, según el cual no debe deducirse cualquier aumento de la capacidad del contribuyente para

procurarse bienes y servicios para uso propio.

El interviniente concluye diciendo:

“Es claro pues, que sobre la base del derecho a contribuir a los gastos del Estado conforme a la capacidad económica, puede declararse la inconstitucionalidad de las normas que atentan contra tal derecho, incluso, como en el caso que acabamos de ver, cuando para determinar la renta gravable se permita la deducción de gastos personales, que en términos generales no son aceptados como deducción.

Si esto es así, cómo podría sostenerse que una norma que no permite deducir los impuestos que se han pagado para producir la renta, es decir, que tienen una relación directa con la producción de la renta o que son imputables a la producción de la renta, es constitucional, cuando está gravando o estableciendo el tributo sobre la base de una capacidad económica inexistente? Acaso no debió el legislador tener en cuenta la carga que representa el pago de estos tributos?”.

4. Escrito presentado luego de vencido el término de fijación en lista

El Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Alfredo Lewin Figueroa, considera, por una parte, que el artículo acusado es inconstitucional debido a que no resulta razonable ni equitativo limitar a un porcentaje la deducibilidad de los impuestos predial y de industria y comercio cancelados por el contribuyente. Ello -en su criterio- no consulta la capacidad de pago puesto que se trata de pagos ineludibles que por ser de obligación legal erosionan las utilidades y por ende la base gravable del impuesto sobre la renta1.

De otra parte, aduce que en ocasión anterior el Instituto se pronunció sobre la inclusión dentro de la base del impuesto sobre la renta de parte de lo pagado por impuesto predial y la posibilidad de que ello implique que la Nación indirectamente grave la propiedad inmueble. Al respecto sostuvo que ello no significa que el mismo bien esté gravado dos veces y cita apartes de la Sentencia C-766 de 2003.

Por último, manifiesta que no se puede aplicar en el caso de la norma impugnada el principio de la confianza legítima tal como la Corte lo ha sostenido en las sentencias T-438 de 1996, T-396 de 1997, T-398 de 1998, SU-250 de 1998 y C-478 de 1998.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador General de la Nación solicita a la Corte que declare exequible el artículo 61 de la Ley 863 de 2003.

Luego de hacer una amplia explicación sobre el principio de legalidad y de la reserva de ley de los tributos, el Jefe del Ministerio Público manifiesta que la Constitución establece en cabeza de las entidades territoriales un poder tributario derivado, puesto que es el Congreso, a través de la ley, el que determina todos y cada uno de los elementos del tributo, o bien puede sólo fijar referencias mínimas sobre los hechos imponibles, sujetos y base gravable para dejar en las asambleas y concejos la posibilidad de establecer las tarifas y exenciones que respondan a las necesidades de los niveles territoriales.

En ese orden, afirma que el Congreso tiene una amplia facultad para crear tributos, modificarlos, extinguirlos, establecer exenciones o beneficios tributarios teniendo como único límite las normas constitucionales2 y que el artículo acusado no está autorizando a las autoridades territoriales para que determinen la tarifa del impuesto.

Asegura que el artículo impugnado no modificó la tarifa del impuesto sobre la renta, pues ésta sigue siendo del 38.5% más la sobretasa, lo que aumentó fue la incidencia efectiva por efecto del aumento de la base gravable. De manera que una cosa es la tarifa nominal, que es el factor porcentual establecido por el legislador para que aplicado a la base gravable pueda obtenerse el importe por pagar y que es anterior al acto liquidatorio como tal, la cual no ha sido variada, y otra la tarifa efectiva que es la incidencia efectiva del impuesto. Aduce que no es posible afirmar que por no corresponder la tarifa nominal con la incidencia efectiva del impuesto, dicho elemento no esté fijado por la ley y que por tanto exista una sobretasa oculta. De hecho -afirma el Procurador- “hoy ya la incidencia efectiva es de más del 38.5% que es la tarifa nominal del impuesto sobre la renta, puesto que por ejemplo, el impuesto a los movimientos financieros del 4 por mil no es deducible, como muchos otros gastos”.

Para la vista fiscal la disposición objeto de reproche no carece de razonabilidad dentro del contexto estructural del sistema tributario, pues el legislador haciendo uso de sus facultades constitucionales solamente está limitando en unos casos e impidiendo en otros la deducibilidad de unos gastos en particular. Así mismo, aclara que atendiendo al principio de eficiencia lo que pretende la norma es subsanar de manera gradual la distorsión existente en

el sistema que genera la deducibilidad de impuestos territoriales en el impuesto sobre la renta, toda vez que esa figura implica sacrificar un recaudo nacional en pro de uno municipal.

Considera que no existe tensión alguna entre el artículo impugnado y el principio de eficiencia, y que la posible complejidad que se pueda suscitar en el cálculo financiero y la planificación económica del contribuyente no reviste un problema de constitucionalidad. En su criterio, dada la periodicidad del impuesto de que se trata los contribuyentes tienen la posibilidad de calcular sus finanzas y planificar su economía.

A su juicio, el artículo demandado no está gravando la propiedad inmueble sino que está permitiendo deducir para el impuesto sobre la renta el 80% de lo pagado por ese concepto, deducción que es competencia del Congreso.

Expresa el Procurador que lo señalado en las sentencias C-734 y C-876 de 2002, citadas por el actor, "no condicionan de manera alguna la exequibilidad del artículo 61, primero, porque no es cierto que la Corte Constitucional haya establecido los criterios a que alude el actor a fin de determinar si la decisión legislativa de restringir la deducibilidad de ciertos impuestos, se ajusta o no a la Carta y, segundo, porque el único contexto que debe servir para determinar si en el caso concreto el legislador hizo lo correcto al calificar los tributos como no deducibles o como parcialmente no deducibles, es el de valores eminentes a la Carta Política, los derechos fundamentales y los principios vinculados que, en general, limitan el radio de acción del legislador y demarcan sus cauces y su orientación".

Apunta que la norma no incide de forma más gravosa en un grupo de contribuyentes sino que lo hace de manera general. La tarifa del impuesto está establecida para todos por igual y es proporcional a la renta de cada contribuyente, de manera que en los ejemplos citados por el impugnante lo inequitativo no sería la medida acusada sino el hecho de que unos contribuyentes tengan márgenes de utilidad más elevados que otros, cuestión que no es susceptible de analizarse por este mecanismo.

Por último, señala que no se vulnera el principio de igualdad por cuanto la norma no crea diferencias entre contribuyentes, y que en el ejemplo planteado por el demandante no se evidencia un factor de igualación respecto del cual pueda efectuarse un juicio de igualdad.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL Y FUNDAMENTOS DE LA DECISIÓN

1. El asunto planteado

1.1. Considera el actor que el artículo 61 de la Ley 863 de 2003 es violatorio de los preceptos 1, 13, 40, 58, 83, 95-9, 317, 333, 338 y 363 de la Carta Política por cuanto la limitación establecida para la deducción por el pago de impuestos hace que se aumente la base gravable del impuesto a la renta y ello conduce al pago de impuestos sobre impuestos. Además, porque la tarifa del impuesto sobre la renta varía según las características específicas de cada contribuyente y según las contingencias, lo cual hace que se viole el principio de legalidad en la medida en que no existe coincidencia entre la tarifa real y la tarifa nominal. Así mismo, considera que los principios democrático y de eficiencia se desconocen porque los ciudadanos no tienen claridad sobre la carga tributaria real que tienen que asumir por concepto de impuesto de renta.

En su criterio, el principio de progresividad se vulnera puesto que la carga tributaria resulta más gravosa entre menor es el margen de utilidad de la actividad económica del contribuyente e igualmente se desconocen los principios de equidad, igualdad, buena fe y confianza legítima y se impone una carga confiscatoria.

1.2. Con el fin de coadyuvar la demanda presentaron escrito la Federación Nacional de Comerciantes -FENALCO- y la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia -ANDI-.

1.3. A favor de la inconstitucionalidad de la norma intervinieron (1) la Academia Colombiana de Jurisprudencia, en cuyo criterio el límite de la deducción impuesta en el artículo impugnado desconoce los principios de justicia y equidad; (2) el Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia, para el que la norma acusada es inexequible debido a que no permite deducir los impuestos que se han pagado para producir renta, es decir, los que tienen relación directa con la producción de ella o que son imputables a su producción, lo cual no consulta el derecho de contribuir a los gastos del Estado sobre la base de la capacidad económica del contribuyente; y (3) en igual sentido se pronunció el Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

1.4. En defensa de la constitucionalidad del artículo acusado intervino el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Para esa cartera la norma no desconoce la Carta Política debido a

que el legislador goza de una amplia autonomía para establecer, modificar, aumentar, disminuir y suprimir impuestos.

1.5. Para el Procurador General de la Nación el artículo objeto de reproche es un claro desarrollo de la facultad conferida al legislador en materia tributaria y no va en contra de los principios de eficiencia, equidad ni igualdad. Además, señala que la tarifa del impuesto de renta no ha sido modificada, lo que aumentó fue la incidencia efectiva por efecto del aumento de la base gravable. Sostiene además que el hecho de que la tarifa nominal no coincida con la efectiva del impuesto no significa que exista una sobretasa oculta como lo afirma el actor.

1.6. Conforme a lo anterior debe resolver esta Corporación si el artículo 61 de la Ley 863 de 2003 viola los cánones constitucionales 1, 13, 40, 58, 83, 95-9, 317, 333, 338 y 363.

Para tal fin analizará i) la potestad impositiva del legislador y su facultad para establecer tributos, para conceder beneficios y para derogarlos; ii) las variables existentes en el impuesto de renta ya se trate de personas naturales o de sociedades, y iii) la posibilidad de limitar las deducciones. Sin embargo, previamente verificará si existe cosa juzgada respecto de la disposición acusada.

2. La inexistencia de cosa juzgada material en este caso

Antes de entrar a estudiar si el artículo acusado se ajusta a la Carta Política conviene verificar si existe o no cosa juzgada material que impida a la Corte realizar ahora un juicio de constitucionalidad, dado que la Ley 863 de 2003 reprodujo íntegramente el contenido del artículo 114 de la Ley 788 de 2002 y respecto de éste hubo la Corte de pronunciarse en oportunidades anteriores.

2.1. En efecto, el referido artículo 114 fue demandado ante esta Corporación tanto por vicios de forma como de fondo. Así, mediante Sentencia C-776 del 9 de septiembre de 20033 fue declarado exequible pero únicamente por los cargos planteados en esa oportunidad, que consistieron en la posible violación de los artículos 294 y 362 de la Constitución, debido a que -en términos del demandante- concedía exenciones a impuestos y desconocía así la garantía a los bienes y rentas de las entidades territoriales. Al respecto consideró la Sala:

Por lo demás, esta Corporación recuerda que la jurisprudencia constitucional no sólo ha puesto de presente que el Congreso dispone de la facultad de modificar e incluso eliminar beneficios tributarios5, sino que expresamente ha señalado que puede eliminar deducciones de la renta consagradas en normas anteriores6.

En este orden de ideas, la Corte concluye que el cargo que se analiza no está llamado a prosperar".

En dicho fallo la Corte resolvió "declarar EXEQUIBLE el artículo 114 de la Ley 788 de 2002, únicamente por el cargo analizado".

2.2. Con posterioridad, en virtud de la Sentencia C-1152 del 3 de diciembre de 2003, la Corte volvió a estudiar el aludido artículo 114, esta vez por vicios de forma, y lo declaró inexequible por considerar que "en la aprobación de los artículos 113 y 114 de la Ley 788 de 2002 el Congreso violó el principio de consecutividad, en el primer caso al no votar el artículo original conforme estaba incluido en la ponencia para primer debate del proyecto de ley y, en el segundo, por haberse omitido el pronunciamiento de una de las comisiones económicas respecto de la iniciativa sometida a su consideración e incumplir de esa manera la función que le fue asignada por la Constitución".

2.3. De lo anterior se deduce que no existe cosa juzgada material respecto de la constitucionalidad del artículo ahora demandado, por cuanto a pesar de que su texto fue el mismo contenido en la Ley 788 de 2002, esta Corporación no se ha pronunciado sobre los cargos ahora planteados por el actor.

2.4. Téngase en cuenta que antes de la expedición de la Ley 788 de 2002, fue la Ley 633 de 2000 en su artículo 20 la que a su vez había modificado el artículo 115 del Estatuto Tributario y había dispuesto que "son deducibles en su totalidad los impuestos de industria y comercio, predial, de vehículos, de registro y anotación y de timbre, que efectivamente se hayan pagado durante el año o periodo gravable, siempre y cuando tuvieran relación de causalidad con la renta del contribuyente. La deducción de que trata el presente artículo en ningún caso podrá tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa". Respecto de esta disposición la Corte no hizo pronunciamiento alguno de constitucionalidad.

3. Contenido de la norma objeto de demanda

El artículo 115 de la Ley 863 de 2003 se refiere a la deducción que para efectos del impuesto a la renta puede hacerse sólo del 80% de los impuestos de industria y comercio y predial que efectivamente se hubieren pagado durante el año o periodo gravable y siempre que tengan relación de causalidad con la renta del contribuyente. Deducción que en ningún caso puede tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa.

De la norma surge, sin lugar a dudas, lo siguiente: (1) que la deducción tiene un ámbito específico: los impuestos predial y de industria y comercio, de forma tal que son sólo estos impuestos y no otros los que pueden deducirse; (2) que para que esa deducción tenga lugar, no es suficiente con que tales impuestos se hayan causado sino que es necesario que hayan sido efectivamente pagados durante el año o periodo gravable; (3) que es imprescindible que los aludidos impuestos tengan una relación de causalidad con la renta del contribuyente, pues en caso contrario no operará la deducción; (4) que dicho beneficio no se concede sobre la totalidad de lo pagado, sino solamente sobre el 80%, y (5) que esa deducción no podrá tratarse paralelamente como costo y gasto de la respectiva empresa.

Así las cosas, entrará la Corte a verificar la constitucionalidad del artículo 61 de la Ley 863 de 2003.

4. El legislador goza de una amplia facultad para establecer tributos, para conceder beneficios y para derogarlos

4.1. Conforme al artículo 150, numeral 12, de la Carta Política le corresponde al Congreso establecer contribuciones fiscales y excepcionalmente parafiscales.

De acuerdo con el principio democrático que rige nuestro Estado social de Derecho en tiempo de paz sólo el Congreso, las asambleas y los concejos están facultados para establecer contribuciones fiscales o parafiscales, y es la ley, las ordenanzas y los acuerdos los que deben fijar directamente las bases de los impuestos, es decir, los elementos de la obligación tributaria -sujetos activos y pasivos, hechos y bases gravables y las tarifas- (art. 338 C.P.)7.

Por su parte, el artículo 345 C.P. señala que en tiempo de paz no se podrá percibir contribución o impuesto que no figure en el presupuesto de rentas, ni hacer erogación con cargo al tesoro que no se halle incluida en el de gastos.

En razón de lo anotado, son los órganos de representación popular quienes, en principio, gozan de la facultad para establecer cargas tributarias. La propia Constitución determina que el Congreso no puede revestir de facultades extraordinarias al Presidente de la República para decretar impuestos, pues tal competencia es exclusiva del legislador ordinario, con la única salvedad del artículo 215 ibídem que habilita al Gobierno para que en el estado de emergencia económica, social o ecológica o de grave calamidad pública establezca nuevos tributos o modifique los existentes8.

4.2. Así las cosas, es claro que el legislador goza de una amplia facultad de configuración en materia tributaria9 que le permite -como lo ha manifestado la Corte- fijar con discrecionalidad los elementos del gravamen atendiendo a una política tributaria que él mismo ha señalado, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal10.

De manera que dentro de su atribución de legislar en la materia puede establecer tributos y derogarlos siempre que sus mandatos no se opongan a los preceptos constitucionales. Ello, además, en virtud de que el propio Constituyente lo habilitó para interpretar, reformar y derogar las leyes (art. 150, numeral 1, C.P.).

Al respecto la Corporación ha sostenido:

"Así, mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo.

(…)

Cuando el legislador, en desarrollo de sus atribuciones, estima necesario o aconsejable eliminar un tributo, sencillamente lo hace y con ello, en tanto cumpla las exigencias formales respectivas, no viola la Constitución Política sino que la desarrolla, toda vez que cristaliza por la vía negativa, la función confiada al órgano representativo.

Si un principio jurídico universal consiste en que las cosas se deshacen como se hacen, debe

preservarse en el orden tributario el de que quien crea los gravámenes es el llamado a introducir los cambios y adaptaciones que requiera el sistema tributario. De allí que, en tiempo de paz, sea al Congreso al que corresponda legislar en materia tributaria, con toda la amplitud que se atribuye a tal concepto, mediante la creación, modificación, disminución, aumento y eliminación de impuestos, tasas y contribuciones, bien que éstas sean fiscales o parafiscales; la determinación de los sujetos activos y pasivos; la definición de los hechos y bases gravables y las tarifas correspondientes (Artículos 150-12 y 338 C.P.)"11.

En esa medida también, como lo ha manifestado la Corte12, puede conceder beneficios tributarios, deducciones13 y derogarlos cuando a bien tenga y sin que con ello desconozca los mandatos constitucionales ni los principios tributarios establecidos en la Carta Política.

Dentro de dichos principios se encuentran:

-El de legalidad, según el cual los tributos tienen como fuente la ley, la cual debe contener todos los elementos de la obligación tributaria (arts. 150, numerales 11 y 12 y 338 C.P.).

-El de equidad, que es un claro desarrollo del principio de igualdad en materia tributaria y hace relación a la justicia, de forma tal que quienes se encuentran en situaciones similares con capacidad económica similar, soporten una carga tributaria igual (art. 363 C.P.). La equidad se proyecta no sólo desde un punto de vista horizontal, es decir, que a igual capacidad de pago, igual sea la contribución, sino también vertical, en la medida en que a mayor capacidad de pago, mayor será la contribución14. En aplicación de este principio se puede decir que un sistema tributario entre más consulte la capacidad de pago de los contribuyentes, estará más cerca de cumplir con ese postulado constitucional.

-El de progresividad, que es expresión de la equidad vertical, a través del cual se busca que el sistema tributario sea justo, para lo cual el legislador debe tener en cuenta la capacidad contributiva de las personas y por ello quienes tienen mayor capacidad deben asumir obligaciones mayores y su cuantía sea más proporcional a esa mayor capacidad (art. 363 C.P.). Al respecto la Corte ha manifestado que este principio "compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben

mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente"15.

-El de eficiencia (art. 363 C.P.) que implica que el impuesto se recaude con el menor costo posible tanto para el Estado como para el contribuyente. En desarrollo de éste el impuesto no puede convertirse en una carga engorrosa para el contribuyente hasta el punto de desestimular el desarrollo de sus actividades económicas.

4.3. En tratándose de las deducciones, ha de reiterarse que su establecimiento y derogación son un desarrollo de las atribuciones propias del legislador en materia tributaria, por manera que su limitación no implica per se la configuración de un impuesto confiscatorio ni una violación del principio de equidad. Tales limitaciones, ha manifestado la Corte, "pueden tener también otras finalidades de política económica general, como estimular ciertas actividades o desestimular otras, pues la política tributaria no tiene como única meta financiar los gastos de las autoridades públicas sino que es también una de las maneras como el Estado interviene en la economía (CP art. 334)16.

Conviene recordar que las deducciones son un concepto de creación legal y se refieren a ciertos beneficios que puede conceder el legislador, es decir, aquellas partidas que la ley permite restar de la renta bruta para obtener la renta líquida. Esas deducciones si bien se encuentran dentro de la órbita propia del legislador y constituyen un beneficio otorgado a favor de los contribuyentes, pueden ser derogadas, disminuidas o ampliadas por el legislador, sin que por ese sólo motivo resulten contrarias a la Constitución17.

5. El impuesto a la renta en las personas naturales y en las sociedades tiene características distintas

5.1. El impuesto a la renta es un impuesto nacional de carácter directo, es decir, que es percibido por vía nominativa. Para el establecimiento del impuesto de renta se consulta la capacidad de pago del contribuyente, la cual se estima tomando en cuenta todos los ingresos que haya recibido, con independencia de su origen y durante un periodo determinado, gravándolos con una tarifa establecida en la ley, la cual difiere ya se trate de sociedades nacionales y extranjeras, que conforme al artículo 240 del Estatuto Tributario es del 35%, con la modificación hecha por la Ley 223 de 1995, o de personas naturales y extranjeras

residentes y asignaciones y donaciones modales, cuya tarifa se encuentra establecida en la tabla que contiene el artículo 241 del Estatuto Tributario, con la modificación hecha por la Ley 863 de 2003.

Para determinar los ingresos base de la renta líquida gravable, el artículo 26 del Estatuto Tributario dispone cuál es el procedimiento a seguir, que consiste en que de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o periodo gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De éstos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida y es ésta, salvo las excepciones legales, es la renta gravable a la que se aplican las tarifas señaladas en la ley.

5.2. Es importante recordar que el impuesto de renta tiene características distintas ya se trate de personas naturales o de sociedades. En efecto, mientras que sobre las sociedades es proporcional, toda vez que su capacidad de pago no aumenta en razón de que su tamaño o nivel de ingresos se incrementen, y en ese orden no se grava con tarifa mayor a una sociedad más grande en capital, socios o volumen de sus negocios, toda vez que ello desalentaría la actividad de las grandes empresas; en el caso de las personas naturales el impuesto es progresivo. Además, en las sociedades el impuesto se calcula sobre las utilidades y en las personas naturales se hace sobre sus ingresos.

6. La limitación de las deducciones en materia de impuesto a la renta no es contraria a la Carta Política

Para el actor la disminución en las deducciones del impuesto a la renta es contraria a los artículos 1, 13, 40, 58, 83, 95-9, 317, 333, 338 y 363 de la Carta Política.

Analizada la norma en su contenido sustancial frente a dichos preceptos constitucionales, la Corte considera que no se presenta la violación alegada por las siguientes razones.

6.1. En primer lugar, ha de recordarse que las deducciones implican de por sí una disminución en la renta líquida gravable y por contera en la suma que debe cancelar el

contribuyente por concepto de impuesto a la renta.

Sobre la finalidad del artículo objeto de análisis, basta recordar lo que esta Corporación sostuvo, a propósito de estudiar la constitucionalidad del artículo 114 de la Ley 788 de 2002, cuyo contenido fue reproducido -como ya se explicó- por el artículo 61 de la Ley 863 de 2003. En tal sentido manifestó que consistía "en incrementar la cantidad de recursos del contribuyente que quedan calificados como renta líquida, es decir, en aumentar el impuesto de renta a pagar por vía de la reducción de las deducciones para lo cual dispone que de lo pagado por concepto de los impuestos de industria y comercio y de predial, será deducible el 80% y no el 100% como se estipulaba antes de la modificación introducida por la norma en cuestión"18.

Finalidad que no resulta contraria a los preceptos constitucionales toda vez que el legislador tiene una amplia facultad de configuración de la norma tributaria, así como para establecer los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas (art. 338 C.P.). En ese orden también está facultado para señalar qué puede ser deducible de la renta a fin de establecer el impuesto o qué se puede deducir de los impuestos pagados.

Es tan extenso su margen de acción que podría, siempre y cuando respete los preceptos y principios superiores, derogar todas las deducciones o beneficios que hubiese concedido en normas anteriores, en virtud de la facultad otorgada por el artículo 150, numeral 1, C.P. Y puede, bajo esa óptica, decir qué cobija uno u otro impuesto para efectos de aplicar deducciones y establecer el límite de tales deducciones sin contrariar la Carta Política. La deducción, debe destacarse, no tiene carácter constitucional sino legal, no existe ningún precepto superior que prohíba las deducciones y menos que obligue al legislador a concebirlas.

A pesar de que para el actor se desconocen la libertad económica y la libre competencia (art. 333), la Corte considera que ello no es así debido a que es constitucionalmente admisible gravar a las empresas, y esta Corporación ha establecido que "las libertades económicas no son preferentes en el constitucionalismo colombiano ya que están sujetas a una limitación potencial más amplia que los otros derechos constitucionales, pues al Estado corresponde la dirección general de la economía"19. Bajo esa óptica, tampoco se desprotege la propiedad e iniciativa privada (art. 58 C.P.).

6.2. En segundo lugar, el artículo objeto de reproche no es una norma retroactiva por sí misma, en cuanto únicamente indica que es deducible el 80% de los impuestos de industria y comercio y de predial que efectivamente se hayan pagado durante el año o periodo gravable, siempre y cuando tengan relación de causalidad con la renta del contribuyente. Dicha deducción no podrá tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa. De manera que dicha limitación a la deducción no será en ningún caso aplicable o exigible a aquellos contribuyentes que para el periodo gravable pasado hayan hecho la declaración de renta correspondiente, sino que se aplica hacia el futuro. Tan es así que el artículo 69 de la misma Ley 863 de 2003 expresa que esa Ley rige a partir de la fecha de su publicación, lo que tuvo lugar el 29 de diciembre de ese año.

Para la Corte, como bien lo precisó la Academia Colombiana de Jurisprudencia, el cambio que contiene la norma no puede calificarse de sorpresivo, pues el régimen de las deducciones ha evolucionado hacia las restricciones, tanto en los impuestos deducibles como en cuanto a que tuvieren relación con la renta declarada y en cuanto al monto de la deducción. Así, tampoco se desconocen los principios de buena fe y confianza legítima, pues la norma, como ya se anotó, no tiene efectos retroactivos.

6.3. En tercer término, la Corte debe enfatizar en que si bien es cierto desde la expedición del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989, artículo 115) se estableció que eran deducibles los impuestos de industria y comercio, de vehículos, de registro y anotación y de timbre, sin establecer restricción en cuanto a su cuantía, y que la Ley 633 de 2000 al modificar el aludido artículo 115 también contempló dicha deducción en su totalidad, también lo es que no hay normas irreformables y no existen deducciones inmodificables y fijas. Además, no puede desconocerse que las deducciones son de creación legal y el legislador, por tanto, puede crearlas y derogarlas cuando lo considere conveniente y necesario para la economía y finanzas del país.

Sobre el punto conviene recordar el carácter dinámico que la Corte ha reconocido a la legislación tributaria:

“En asuntos tributarios, la legislación no puede ser estática ni irreformable, pues ello equivaldría no sólo a desconocer la realidad cambiante de todo país y el dinamismo propio del Estado sino también los fines esenciales que éste debe cumplir. La imposición de tributos

es básica en toda sociedad al constituirse en el instrumento eficaz de la política macroeconómica con que cuenta el Estado para financiar su funcionamiento, hacer inversiones, obras públicas, satisfacer necesidades básicas, en fin, todas aquellas actividades destinadas a satisfacer las necesidades básicas y a promover la prosperidad general y el bienestar de todos los habitantes. Además, es deber de todas las personas contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de conceptos de justicia y equidad (art. 95-9 C.P.)"20.

6.4. En cuarto lugar, la medida adoptada por el legislador no es confiscatoria, como equivocadamente lo pretende hacer ver el demandante, pues un impuesto es confiscatorio cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no existe ganancia. En el caso de la norma acusada, ello no tiene lugar dado que no se está gravando de manera excesiva al contribuyente. El límite de la deducción, como beneficio contemplado por el legislador, no atenta contra el patrimonio del contribuyente, puesto que si así se pensara, se llegaría a la inadmisible posición según la cual todos los impuestos por gravar de alguna manera la capacidad económica del contribuyente resultarían confiscatorios, cuestión que no puede tener asidero jurídico, pues de conformidad con el artículo 95, numeral 9 de la Carta Política, uno de los deberes de la persona y del ciudadano, que resulta ser correlativo al reconocimiento de sus derechos en el Estado social de derecho es contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad21.

6.5. En quinto término, no se viola el principio de equidad tributaria porque la norma va dirigida a todos los contribuyentes. En efecto, a todos se les está aplicando la misma regla relativa a las deducciones por los mismos impuestos. Pensar que la norma resulta inequitativa por el hecho de que algunos contribuyentes tengan que pagar un impuesto que no sea deducible ni siquiera en un 80% (vehículos por ejemplo) mientras que otro grupo no deba hacerlo porque no tenga vehículo, es llegar hasta el extremo de aceptar la hipótesis consistente en que resulta inequitativo que unos paguen renta y otros no por cuanto los ingresos de algunos o su patrimonio no alcancen al mínimo exigido para ello.

La Corte al respecto ha manifestado que "una regulación tributaria que no utilice criterios potencialmente discriminatorios (CP art. 13), 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”22.

En el presente caso, de conformidad con lo señalado en el punto 5.1. de esta providencia, la finalidad de la norma demandada es incrementar la cantidad de recursos del contribuyente que queden calificados como renta líquida, y esa reducción de la deducción para alcanzar ese fin no resulta irrazonable ni injustificada. No es inequitativo que el legislador haya seleccionado cuáles impuestos son deducibles para efecto de renta y en qué porcentaje.

Cabe resaltar que el impuesto de industria y comercio es de creación legal y como tal el legislador es quien tiene la facultad para establecer si el mismo es o no deducible para efectos del impuesto de renta y en qué porcentaje.

Conviene recordar lo manifestado por la Corte al analizar la constitucionalidad del artículo 206 del Estatuto Tributario, sobre rentas exentas. La Sala Plena encontró que esa norma no era contraria al principio de igualdad, no establecía un beneficio desproporcionado para sus destinatarios y podía justificarse en función de sus fines, y al respecto sostuvo:

“La validez constitucional de las exenciones y otros beneficios está, de este modo, supeditada a la justificación que los mismos puedan tener a la luz del ordenamiento constitucional. En ocasiones, tales beneficios obedecen a imperativos constitucionales, por razones de equidad, como sería el caso, por ejemplo, de las exenciones previstas en los primeros numerales del artículo 206 del Estatuto Tributario, a las cuales, en cuanto que se refieren al mínimo laboral, resulta aplicable el criterio expuesto por la Corte en la Sentencia C-1060A de 2001 según el cual “… el reconocimiento de un mínimo de recursos para la existencia personal y familiar … constituye la frontera a la presión fiscal individual…” , que responde a la necesidad de proteger valores constitucionales tales como los que se desprenden de los derechos fundamentales al trabajo, a la familia o a la libertad personal, como posibilidad de despliegue vital a partir de un cierto nivel de ingresos.

En otros casos, las exenciones tributarias pueden obedecer a consideraciones de fomento o a opciones de política fiscal o laboral. En esos eventos, si bien el beneficio especial no responde a un imperativo por razones de equidad, es posible justificarlo en un ejercicio de ponderación entre los principios de orden tributario que se sacrifican con su establecimiento y la razonabilidad y proporcionalidad de la medida en función de sus fines. Así, por ejemplo,

cuando el legislador decide establecer un beneficio tributario por razones de fomento, la contribución de los destinatarios del mismo a los fines del Estado debe apreciarse no solo desde la prespectiva de su esfuerzo fiscal, sino también de la contribución que realizan al vincularse a actividades que, no obstante su importancia para el Estado, presumiblemente no se llevarían a cabo en ausencia del beneficio tributario, el cual se justifica, entonces, en el interés superior que alienta la actividad que se promueve, bien sea por su carácter estratégico, por su capacidad para generar empleo en áreas deprimidas, por su potencial sobre los niveles de actividad económica, etc.

Y en otra hipótesis distinta, el beneficio tributario puede concederse para incentivar una actividad que comporte niveles de riesgo económico o personal superiores a los ordinarios. Y en todos esos casos sería necesario adelantar ese ejercicio de ponderación en orden a establecer si esos beneficios resultan compatibles con la Constitución"24.

Así las cosas, no se vulnera el principio de equidad siempre que se establezcan deducciones o se deroguen las mismas, salvo que haya una notoria discriminación entre los contribuyentes, cuestión que no se observa en la norma objeto de análisis.

En este punto es importante destacar que las consideraciones esbozadas por el demandante son de política económica y tributaria pero no constitucionales. Sobre el punto la Corte ha considerado que "la inconstitucionalidad de una norma se establece siempre sobre la base del análisis de lo que esa norma contempla, mirado su contenido, y no por referencia a disposiciones que pudiese haber consagrado y no consagró. En otros términos, el juicio de constitucionalidad recae sobre el precepto acusado, objetado o revisado, no sobre las muy diversas hipótesis que habrían podido incorporarse a su literalidad pero que, ya dictada la norma, no hacen parte de su estructura y, por lo tanto, mal pueden ser objeto de comparación"25.

6.6. En sexto lugar, una cosa es la tarifa del impuesto a la renta y otra muy distinta la tarifa del impuesto que pagado el mismo se deduciría, cuestión ésta que ocurre con la norma demandada, en tanto la tarifa del impuesto a la renta no ha sido modificada y ésta por sí misma no varía, lo que cambia es el impuesto pagado debido a la deducción aplicada, lo cual no viola la Carta Política.

Los contribuyentes en manera alguna se ven afectados por tal medida por cuanto tanto la

tarifa del impuesto como la base gravable es claramente conocida y determinable. Además, la Corte coincide con el concepto del Procurador General de la Nación en el sentido de que no existe tensión alguna entre la norma acusada y el principio de eficiencia y que la posible complejidad que pueda surgir entre el cálculo financiero y la planificación económica del contribuyente no reviste un problema de constitucionalidad.

6.7. Por otra parte, no existe violación del principio de progresividad por cuanto debe tenerse en cuenta que la tarifa que se aplica a las sociedades es diferente a la de las personas naturales y el artículo impugnado no establece tarifa alguna sino simplemente una disminución en la deducción que no conlleva a desconocimiento del carácter progresivo que se predica del impuesto que rige para las personas naturales.

6.8. Finalmente, debe aclarar la Corte que con la norma acusada no se están pagando impuestos sobre impuestos, dado que los elementos de cada tributo son diferentes. Así, el hecho gravable está definido por la norma legal que consagra el impuesto sobre la renta, la cual no se encuentra demandada en este momento y el hecho gravable de los demás impuestos (industria y comercio, predial, vehículos, etc.) es distinta. El sujeto activo, además, también difiere en los impuestos de renta, de industria y comercio y predial (Nación y distritos y/o municipios) y, por ende, la tarifa también es diferente.

Ya se ha pronunciado esta Corporación en el sentido de que el impuesto predial es de orden municipal y recae sobre la propiedad inmueble (art. 317 C.P.) y el impuesto de renta es un tributo nacional que no grava los bienes inmuebles del contribuyente sino que toma de su patrimonio líquido o bruto unos estimativos mínimos. En efecto, en la Sentencia C-564 del 24 de octubre de 199626 manifestó:

“Ahora bien, a juicio de la Corte, no significa lo anterior que bajo el sistema de la renta presuntiva no puedan ni deban tenerse en cuenta los bienes inmuebles como activos del patrimonio del contribuyente por el hecho de recaer sobre los mismos un impuesto de orden municipal, como lo es el predial. Es que la propiedad como parte integrante del patrimonio del contribuyente, constituye componente esencial del mismo, que es la base para cuantificar el valor del impuesto de renta.

Recientemente, en la Sentencia C-876 del 16 de octubre de 200227 sostuvo:

“Por lo demás cabe precisar que ni la Constitución ni la ley impiden que los bienes inmuebles, como elementos del patrimonio, sirvan como parámetro o referente para la determinación de la renta de los contribuyentes. Así lo señaló la Corporación en sucesivas sentencias en las que se analizó la supuesta vulneración del artículo 317 constitucional en materia de renta presuntiva28. En efecto, en estas decisiones la Corporación hizo énfasis en que no se debe confundir la base gravable en el impuesto sobre la renta, ni siquiera en el caso en el que ésta se liquide con base en el patrimonio, con los conceptos de patrimonio y de componentes inmobiliarios del mismo, por lo que no puede sostenerse que el impuesto de renta, recaiga directamente sobre la propiedad raíz”.

Bajo esos parámetros no encuentra la Corte que, como lo afirma el actor, los órganos de representación de las entidades territoriales participen en la fijación de la tarifa del impuesto nacional de renta.

Conforme a lo expuesto la Corte considera que el artículo 61 de la Ley 863 de 2003 no vulnera la Carta Política, por lo menos en lo que toca con los cargos formulados por el actor, y en tal razón declarará su exequibilidad.

VII. DECISIÓN

En mérito a las consideraciones expuestas, la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

Declarar EXEQUIBLE, por los cargos analizados en esta Sentencia, el artículo 61 de la Ley 863 de 2003.

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

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Presidente

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

HUMBERTO SIERRA PORTO

Magistrado

ÁLVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

LA SUSCRITA SECRETARIA GENERAL

DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

HACE CONSTAR:

Que el H. Magistrado doctor MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA, no firma la presente sentencia por cuanto le fue aceptado impedimento para intervenir en la presente decisión.

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

SECRETARIA GENERAL

LA SUSCRITA SECRETARIA GENERAL

DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

HACE CONSTAR:

Que el H. Magistrado doctor RODRIGO ESCOBAR GIL, no firma la presente sentencia por encontrarse en comisión de servicios debidamente autorizada por la Sala Plena.

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

SECRETARIA GENERAL

ACLARACIÓN DE VOTO A LA SENTENCIA C-1003 DE 2004 DEL MAGISTRADO JAIME ARAÚJO RENTERÍA

IMPUESTO PREDIAL-Autonomía municipal (Aclaración de voto)

AUTONOMIA TRIBUTARIA DE MUNICIPIO-Garantías constitucionales (Aclaración de voto)

Referencia: expediente D-5140

Dr. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Con el debido respeto por las decisiones de la Corte Constitucional, me permito aclarar el voto por las siguientes razones:

La norma cuya constitucionalidad se cuestiona hace referencia al impuesto predial. Por mandato del artículo 317 de la Constitución, el impuesto predial solo puede ser tocado por

los municipios. Al fundamentarse la decisión en la sentencia C-876 de 2002, debo advertir que respecto de ella salvé el voto, por cuanto a mi juicio lo que hizo fue reestablecer el impuesto al patrimonio; impuesto que desapareció con la reforma constitucional y que al tener relación con la propiedad inmueble solo puede ser grabado por los Municipios.

Sobre la autonomía de los Municipios sobre el manejo de sus tributos, bienes y rentas, me permito reiterar mi posición. Los tributos de propiedad de las entidades territoriales tienen una garantía constitucional en varias normas de la Constitución, que han sido violadas en este caso. Esas normas son:

– El artículo 287 que establece la autonomía de las entidades territoriales;

– El artículo 294 de la Constitución que prohíbe a la Ley conceder exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales, ni imponer recargos sobre sus impuestos;

– El artículo 317 que dispone que solo los municipios podrán grabar la propiedad inmueble;

– y el artículo 362 de la Constitución que establece “Los bienes y rentas tributarias o no tributarias o provenientes de la explotación de monopolios de las entidades territoriales, son de su propiedad exclusiva y gozan de las mismas garantías que la propiedad y renta de los particulares. Los impuestos departamentales y municipales gozan de protección constitucional y en consecuencia la Ley no podrá trasladarlos a la nación, salvo temporalmente en caso de guerra exterior”

Este artículo corresponde al artículo 50 del Acto legislativo 03 de 1910, sobre esta norma Tulio Enrique Tascón dice “Esta disposición es consecuencia de la contenida en el artículo 180, pues la independencia de los departamentos para la administración de los asuntos seccionales, requiere que para ello se les garantice la propiedad de sus bienes y rentas. Estas últimas comprenden los productos de tales bienes y de los impuestos o contribuciones departamentales.

La disposición otorga a los bienes y rentas de los Departamentos y Municipios, las mismas garantías que a los bienes y rentas particulares, y en consecuencia, las propiedades departamentales y municipales no pueden ser ocupadas por la Nación sino en los mismos

términos en que lo sea la propiedad privada. Esto quiere decir que son inconstitucionales las leyes que disponen que los Departamentos o Municipios destinen un 10% de sus presupuestos a la instrucción pública o un 15% a la higiene y beneficencia públicas, etc., por la misma razón que lo serían las que les ordenaran a los particulares la manera de distribuir o invertir sus rentas privadas.

Son también inconstitucionales las leyes que creen empleos para ser remunerados con fondos departamentales o municipales, las que les impongan a los departamentos o Municipios la obligación de crear determinados empleos, las que les señalen sueldos a estos y las que les prohíban a los Departamentos o Municipios ponerles un sueldo mayor o menor de determinada cantidad a sus propios empleados, etc., porque todo esto pugna con la independencia que la Constitución les reconoce a los Departamentos para la administración de sus asuntos seccionales, y con la garantía que les otorga a los bienes y rentas de los Departamentos y Municipios". Esto es igualmente válido frente al Legislador.

Fecha ut supra.

JAIME ARAÚJO RENTERÍA

Magistrado

1 En este punto salvaron su voto tres miembros del Consejo Directivo, quienes consideraron que "si bien la potestad impositiva del legislador encuentra claros límites en los principios de legalidad, equidad, eficiencia y progresividad, no se observa, del contenido del artículo demandado ni de las razones en que se sustenta la demanda, que el artículo 61 de la Ley 863 de 2003 resulte violatorio de los principios constitucionales que se señalan infringidos.

Las reflexiones del concepto adoptado por la mayoría del Consejo Directivo del ICDT sobre la capacidad de pago contienen dos errores, el uno, que en la lógica se llama sustitución del tema, que consiste en rebatir puntos que no están en discusión. Así, se parte de la base de la estructuración del impuesto sobre la renta, -teórica, y si acaso legal; en ningún caso constitucional- para argumentar que como ese impuesto mide la capacidad de pago, ésta se ve disminuida por el artículo atacado.

Puede verse claramente que ese no es el problema; que la teoría acerca del impuesto sobre la renta no tiene rango constitucional; y que si, por ejemplo, el legislador aumenta las tarifas, ello no quiere decir que por ese solo hecho se desconozca la capacidad de pago.

El otro aspecto en el cual se equivoca el concepto mayoritario es el de la forma como se establece la capacidad de pago y las personas a quienes afecta".

2 Al respecto cita las sentencias C-709 de 1999 y C-333 de 1993.

3 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

4 Sentencia C-275 de 1996 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo). En este fallo, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de varias normas que gravaban a favor de la Nación el incremento patrimonial que se originaba a causa de la venta de bienes inmuebles respecto de los cuales se presentare el efecto de la valorización. En el mismo sentido, en la Sentencia C-564 de 1996 (M.P. Hernando Herrera Vergara), en la cual se declaró la exequibilidad de la institución de la renta presuntiva, la Corte sostuvo: "Es importante señalar, igualmente, que a diferencia del impuesto predial que es un gravamen del orden municipal que recae sobre la propiedad inmueble –artículo 317 de la Constitución Política–, la renta presuntiva es un sistema que permite la aplicación de un tributo nacional –el impuesto de renta– que no grava los bienes inmuebles sino que toma del patrimonio líquido o bruto del contribuyente unos estimativos mínimos. […] Para el caso de los impuestos nacionales, como el de renta, corresponde al Congreso en forma autónoma definir y fijar los elementos básicos de cada gravamen, "atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal. Así, mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo" (Corte Constitucional – Sentencia No. C-222/95). || De esta manera, ni la Constitución ni la ley impiden que los bienes inmuebles, como elementos del patrimonio contribuyan a establecer una cifra que, a su turno, sirva de parámetro o referente del impuesto de renta. Este impuesto, como se anotó, se fundamenta en el beneficio o utilidad

que se genera a partir del patrimonio del contribuyente, cuyos componentes incluyen los bienes inmuebles. || Por lo tanto, como el objeto de la renta presuntiva es gravar los ingresos o beneficios personales obtenidos al poseerse un determinado patrimonio líquido o bruto, los artículos 93 y 94 de la Ley 223 de 1995 al excluir en forma parcial dos conceptos como los demandados para determinar la renta presuntiva en una determinada cuantía -los primeros $150.000.000 de activos destinados al sector agropecuario y los primeros $100.000.000 del valor de la vivienda de habitación del contribuyente-, no violan la Constitución, pues no se está gravando como tal la propiedad privada ni los activos agrícolas sino los presuntos beneficios derivados de ellos, ya que con ello, además, el legislador está aliviando tributariamente a ciertos sectores de la economía nacional en ejercicio de la autonomía que en esta materia goza para desarrollar y hacer efectivos los principios tributarios de justicia, equidad y progresividad".

5 Sobre este punto, puede consultarse la Sentencia C-007 de 2002, (MP: Manuel José Cepeda Espinosa), en la cual la Corte Constitucional analizó los criterios establecidos por esta Corporación respecto de la modificación o eliminación de beneficios tributarios.

6 Sobre este punto puede consultarse la Sentencia C-1215 de 2001 (M.P. Rodrigo Escobar Gil), en la cual la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de una norma que ponía término a la deducción respecto de la renta del impuesto a las ventas sobre adquisición y nacionalización de activos fijos.

7 Ver al respecto la Sentencia C-253 del 7 de junio de 1995 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz).

8 Respecto a la posibilidad de decretar impuestos en el marco del estado de conmoción interior, en la Sentencia C-876 del 16 de octubre de 2002 (M.P. Alvaro Tafur Galvis), la Corte sostuvo "[s]i bien la Constitución no señala expresamente, como sí lo hace para el caso del estado de emergencia económica y social, la posibilidad de establecer tributos en el marco del Estado de Conmoción Interior, es claro que dentro de las facultades estrictamente necesarias para conjurar las causas de la perturbación e impedir la extensión de sus efectos a que alude el artículo 213 superior se cuenta la de imponer contribuciones fiscales o parafiscales para una sola vigencia fiscal o durante la vigencia del estado de conmoción, como se estableció en el literal l) del artículo 38 de la Ley 137 de 1994 estatutaria de los estados de excepción (…). La expresión 'contribuciones fiscales o parafiscales', como lo ha

señalado para otras circunstancias esta Corporación, ha de entenderse que alude al género tributo que de suyo engloba los impuestos, las tasas y las contribuciones (…). Así las cosas, para la Corte no cabe duda que durante el Estado de Conmoción Interior existe la posibilidad de establecer contribuciones fiscales y parafiscales para una sola vigencia fiscal, o durante la vigencia de dicho estado de excepción, por lo que no es posible afirmar como lo hacen algunos de los intervinientes en el proceso que esta posibilidad está reservada al caso de la declaratoria del Estado de Emergencia Económica y Social o al Estado de Guerra Exterior.

9 Al respecto pueden consultarse, entre otras, las sentencias C-341 del 8 de julio de 1998 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo) y C-250 del 25 de marzo de 2003 (M.P. Rodrigo Escobar Gil).

10 Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-222 del 18 de mayo de 1995 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

11 Idem. En igual sentido puede consultarse la Sentencia C-430 del 28 de septiembre de 1995 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

12 Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-341 de 1998, ya citada.

13 Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-711 del 5 de julio de 2001 (M.P. Jaime Araujo Rentería).

14 Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-419 del 21 de septiembre de 1995 (M.P. Antonio Barrera Carbonell).

15 Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-643 del 13 de agosto de 2002.

16 Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-409 del 4 de septiembre de 1996 (M.P. Alejandro Martínez Caballero).

17 Cfr. Corte Constitucional. Sentencias C-1215 del 21 de noviembre de 2001 (M.P. Rodrigo Escobar Gil) y C-776 del 9 de septiembre de 2003 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa).

18 Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-776 de 2003, ya citada.

19 Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-409 de 1996, ya citada.

20 Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-604 del 24 de mayo de 2000 (M.P. Carlos Gaviria Díaz).

21 Al respecto se pueden consultar las sentencias C-261 del 16 de abril de 2002 (M.P. Clara Inés Vargas Hernández) y C-876 del 16 de octubre de 2002 (M.P. Alvaro Tafur Galvis).

Es importante destacar que en la Sentencia C-406 de 1996 se declaró exequible un artículo que establecía una limitación a los costos y deducciones posibles por expensas en el exterior, para la obtención de renta de fuente nacional, equivalente al 15% de la renta líquida del contribuyente, computada antes de descontar tales costos o deducciones, sin perjuicio de una lista de excepciones que la misma norma señalaba para mitigar los alcances de esa restricción al 15%. En esa oportunidad consideró la Sala Plena que no era confiscatoria y precisó que " esa prohibición de los impuestos confiscatorios es compatible con una muy amplia libertad del Legislador en este campo, pues la Carta atribuye a los cuerpos representativos la función de definir, con criterios de conveniencia y respetando las normas constitucionales, los diversos elementos de los distintos tributos. Por ello sólo casos límite pueden caer en la hipótesis de los impuestos confiscatorios, constitucionalmente prohibidos".

22 Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-409 de 1996, ya citada.

23 Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-252 del 28 de mayo de 1997 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz).

24 Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-250 de 2003, ya citada.

25 Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-709 del 22 de septiembre de 1999 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

26 M.P. Hernando Herrera Vergara.

27 M.P. Alvaro Tafur Galvis. En el mismo sentido se pronunció la Sala en la Sentencia C-990 del 12 de octubre de 2004 (M.P. Alvaro Tafur Galvis).

28 Ver sobre el particular las Sentencias C-564 de 1996. M. P. Hernando Herrera Vergara y C-238/97 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.