

Sentencia C-1297/01

La Carta Política radica en los órganos de representación popular la potestad de imponer contribuciones fiscales y parafiscales, con arreglo a los principios de equidad, eficiencia y progresividad que gobiernan el sistema tributario. En ejercicio de esta competencia, el legislador goza de amplias facultades para crear tributos y eliminarlos, también para liberar a los sujetos pasivos de su cumplimiento por razones de política fiscal.

EXENCION TRIBUTARIA-Otorgamiento legislativo/EXENCION TRIBUTARIA-Límites al otorgamiento legislativo

Tratándose de exenciones tributarias, la Carta Política permite que el legislador pueda otorgar todas aquellas que juzgue convenientes, con excepción de las que recaen sobre los impuestos que son de propiedad exclusiva de los entes territoriales. Pero es claro que al adoptar tal determinación debe observar una política fiscal definida y no puede vulnerar derechos y garantías fundamentales.

EXENCION TRIBUTARIA-Mecanismo de intervención económica

El Estado, como director de la economía, puede emplear las exenciones tributarias como un mecanismo de intervención económica. En este caso, es evidente que el poder contributivo es utilizado como regulador del mercado de bienes y servicios en tanto y en cuanto permite atemperar las variables que distorsionan el equilibrio de precios o el nivel de ahorro del sistema económico. Ciertamente, las exenciones como incentivos tributarios pueden en un momento dado orientar la inversión hacia el mercado de capitales y fortalecer el ahorro público y privado.

EXENCION TRIBUTARIA-Excepción al principio de igualdad

Lo que no puede desconocerse es que las exenciones son medidas fiscales que constituyen una excepción al principio de igualdad, puesto que la regla general en materia impositiva se condensa en la fórmula plasmada en el canon 95-9 Fundamental, según la cual es deber de todos los ciudadanos “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”. En efecto, si el principio fundamental en el campo impositivo es el de la generalidad del tributo, resulta evidente que las exenciones

tributarias son una excepción que, para su validez, deben estar fundadas en razones objetivas.

EXENCION TRIBUTARIA-Inconstitucionalidad no inferida solamente de diferencia de trato

EXENCION TRIBUTARIA-Validez constitucional

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE EXENCION TRIBUTARIA-Intensidad

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS-Campo de acción

El denominado Gravamen a los Movimientos Financieros -GMF-, como su nombre lo indica, recae sobre la realización de las operaciones financieras mediante las cuales se dispone de recursos depositados en cuentas corrientes bancarias o de ahorros, cuentas de depósitos en el banco de la República y los giros de cheques de gerencia, y refiere a las diferentes relaciones crediticias o de ahorro y de manejo de dinero, por la celebración de contratos de cuenta corriente o de ahorros, en cualquier tipo de denominación o de crédito mediante efectivo, cheque, talonario, tarjetas débito, cajero electrónico, puntos de pago, notas débito, etc.

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS-Impuestos indirectos y reales

Por sus características este gravamen constituye uno de los denominados impuestos indirectos, por cuanto afecta la manifestación mediata de la capacidad contributiva del contribuyente sin establecer diferenciaciones conforme a las capacidades contributivas individuales. En este sentido, dicho tributo constituye uno de los llamados impuestos reales ya que no tiene en cuenta las condiciones particulares de quien realiza el hecho económico imponible sino la consideración puramente objetiva del hecho generador.

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS-Exenciones

La inconstitucionalidad de las exenciones sólo debe declararse si en forma ostensible se vulneran los preceptos fundamentales.

OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Regla implícita que viole preceptos superiores

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS-Inexistencia de silencio legislativo que

comporte regla implícita que viole preceptos superiores en exenciones

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS-Exención de manejo de recursos públicos de tesorerías de entidades territoriales/GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS-Exención de operaciones financieras con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud/GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS-Exención de operaciones financieras con recursos del Sistema General de Pensiones/GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS-Exención de operaciones financieras con recursos de fondos de pensiones/GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS-Exención de operaciones financieras con recursos del Sistema General de riesgos profesionales

Quienes administren recursos parafiscales deben atender la obligación de las personas de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad; es decir, que no están automáticamente excluidos de la potestad tributaria por parte del Estado colombiano por el ejercicio de dicha actividad.

RATIO DECIDENDI DE SENTENCIA DE CONSTITUCIONALIDAD

Referencia: expediente D-3559

Acción pública de inconstitucionalidad contra el artículo 1°. , numerales 9 y 10 de la Ley 633 de 2000 “Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan otras disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial”

Magistrada Ponente:

Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Bogotá D.C., seis (6) de diciembre de dos mil uno (2001)

La Sala Plena de la Corte Constitucional de la República de Colombia, en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución y previo el cumplimiento de los trámites señalados en la Carta Política y en el Decreto 2067 de 1991, profiere la presente sentencia con fundamento en los siguientes,

1. ANTECEDENTES

El ciudadano Rafael Mejía López, actuando en nombre propio y en ejercicio del derecho consagrado en los artículos 40-6, 241-4 y 242-1 de la Carta Política, demandó ante esta Corporación la inconstitucionalidad parcial los numerales 9° y 10° del artículo 1° de la Ley 633 de 2000.

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

II. NORMA DEMANDADA

Se transcribe a continuación el texto de la disposición acusada, con la advertencia de que se subraya lo demandado:

1. LEY 633 de 2000

(Diciembre 29)

“Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan otras disposiciones sobre el tratamiento de fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la rama Judicial.

1. El Congreso de Colombia

1. DECRETA

Artículo 1°. Gravamen a los Movimientos Financieros. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente libro:

LIBRO SEXTO GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS

“Artículo 879. Exenciones del GMF. Se encuentran exentas del Gravamen a los Movimientos Financieros:

(...)

9. El manejo de recursos públicos que hagan las tesorerías de las entidades territoriales.

10. Las operaciones financieras realizadas con recursos del Sistema General de seguridad Social en Salud, del Sistema General de Pensiones a que se refiere la Ley 100 de 1993, de los Fondos de Pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987 y del sistema General de Riesgos Profesionales, hasta el pago a la entidad promotora de salud, a la administradora del régimen subsidiario o al pensionado, afiliado o beneficiario, según el caso”.

1. III. LA DEMANDA

A juicio del demandante las disposiciones censuradas violan los artículos 338, 363 y 243 de la Constitución Política. Sostiene que la inexecutable de las normas acusadas “obedecen a la omisión del legislador de exonerar del Gravamen a Movimientos Financieros GMF las operaciones realizadas con recursos parafiscales del sector agropecuario y pesquero del impuesto establecido mediante la ley 633 de 2000”, por las siguientes razones:

Al no incluir dentro de las exenciones del Gravamen de los Movimientos Financieros -GMF-, a los fondos parafiscales cuyos recursos provienen de las contribuciones establecidas para el sector agropecuario y pesquero, las disposiciones parcialmente acusadas desvirtúan la figura de la parafiscalidad, que según los términos del canon 338 Superior excluye la posibilidad de que los fondos que manejan dichos recursos puedan ser sujetos pasivos de cualquier otra carga impositiva. En nuestro ordenamiento jurídico no es posible que una ley del orden nacional y de carácter especial que crea una contribución parafiscal sea derogada por una ley de reforma tributaria que desconoce la destinación de dichos recursos mediante la imposición del aludido tributo, con lo cual se estarían extrayendo unos recursos afectos por la ley a un fin específico para destinarlos a otras actividades a cargo del Estado.

Al gravar los recursos provenientes de los fondos que administran contribuciones parafiscales, cuyo contenido jurídico es predicable en materia impositiva, se estaría colocando un impuesto sobre unos recursos que provienen de una contribución. Adicionalmente se les otorga un tratamiento diferencial al de las operaciones de las tesorerías de la nación de los entes territoriales, que a pesar de no estar dentro del presupuesto general de la Nación se consideran recursos públicos afectos a una destinación específica establecida en la ley.

Los apartes demandados también desconocen el artículo 363 de la Constitución Política, que consagra el principio de equidad del sistema tributario, porque al declarar exentos del Gravamen a los Fondos Financieros, entre otros, los recursos parafiscales administrados por el Sistema General de Seguridad Social, sin extender este beneficio a otros recursos parafiscales como los pertenecientes al sector agropecuario y pesquero, se evidencian un trato discriminatorio que es violatorio del principio constitucional de igualdad.

Los recursos parafiscales del sector agropecuario tienen una finalidad cual es la de desarrollar y favorecer la seguridad alimentaria del país a través del fomento a la investigación y transferencia de tecnología, la comercialización y el establecimiento de instrumentos de inversión para dicho sector.

Desde el punto de vista del principio de equidad no se puede desconocer las características que comparten los recursos de tesorería, los del sistema integral de seguridad social con los recursos provenientes de las

contribuciones parafiscales, en el sentido de tener origen impositivo por virtud de la ley. Igualmente, si se confrontan los elementos constitutivos de la parafiscalidad en materia de seguridad social y las parafiscalidades del sector agropecuario es claro que desde el punto de vista jurídico son iguales, puesto que en diferente órbitas propenden por el mejoramiento de las condiciones de vida.

Las normas cuestionadas de la Ley 633 de 2000 también quebrantan el principio de la cosa juzgada constitucional, en la medida en que desconoce lo decidido en la sentencia C- 136 de 1999, que al fallar sobre la constitucionalidad del Decreto 2331 de 1998, incluyó a los fondos que administran contribuciones parafiscales dentro de los sujetos exentos del pago del impuesto del dos por mil

Con base en estas apreciaciones, el actor solicita la Corte “declarar inconstitucional el artículo 879 los numerales 9 y 10 del Estatuto Tributario que fue adicionado dentro del Libro Sexto por el artículo primero de la Ley 633 de 2000, en contraría lo dispuesto en los artículos 338, 363 y 243 de la C.P., y lo dispuesto por la Corte Constitucional en sentencia C-136 de 1999 que incluyó dentro de los sujetos exentos del pago del impuesto del dos por mil los fondos que administran contribuciones parafiscales”

IV. INTERVENCIONES

1. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Este Ministerio, mediante apoderado, intervino en el proceso para solicitar a la Corte que se declare inhibida para proferir un fallo de fondo por carencia de proposición jurídica completa.

Lo anterior se evidencia a través del escrito de la demanda, donde el actor en realidad no persigue la inconstitucionalidad de las normas, sino la inclusión en ella de una excepción del Gravamen a los Movimientos

Financieros para los Fondos que administran las contribuciones parafiscales del sector agropecuario y pesquero”.

2. Intervención de la Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales

La ciudadana Amparo Merizalde de Martínez, actuando en representación de la Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales, interviene en el proceso para defender la constitucionalidad de las disposiciones acusadas.

Advierte que la Ley 633 de 2000 creó un nuevo impuesto denominado Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF). En el artículo 1 se detalla cada uno de los elementos que conforma dicho impuesto y los eventos que dan lugar al gravamen acatando lo dispuesto en el artículo 338 de la Constitución Política. Con indicación de la tarifa, los hechos, la base gravable y sujetos.

Señala que el Legislador exoneró del Gravamen a las operaciones Financieras, aquellas realizadas por las Tesorerías Nacionales y Territoriales, que se encargan del manejo de los

impuestos; exoneró igualmente los recursos del Sistema Integral de Seguridad Social, por la naturaleza de los dineros que éstos manejan que son recursos públicos que benefician a los colombianos en general; y dejó como sujetos pasivos a los Fondos Parafiscales por la naturaleza de los recursos que manejan de carácter privado y benefician solo a un sector. En consecuencia, estima que no existe la supuesta violación del artículo 338 Constitucional, por cuanto el Legislador tiene la potestad para establecer quienes pagan tributos y quienes están excluidos de la obligación de hacerlo.

Finalmente para la interviniente no existe violación del artículo 363 de la Carta política, en razón de que los recursos del sistema de seguridad social y de salud se excluyeron del Gravamen a los Movimientos Financieros, por cuanto son dineros públicos que tienen como propósito garantizar por parte del Estado el acceso efectivo a los servicios de salud y de seguridad social a toda la población colombiana, lo que no sucede con los fondos lecheros, ni pesqueros a que se refiere el demandante, pues estas contribuciones parafiscales solo benefician a ciertos sectores.

3. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El ciudadano Mauricio A. Plazas Vega, obrando como presidente del Instituto Colombiano del Derecho Tributario, solicita a la Corte declarar la constitucionalidad de los numerales 9° y 10° del artículo 1 de la Ley 633 de 2000. Sintetiza su exposición en dos argumentos esenciales. En primer lugar, señala que la exención del Gravamen a los Movimientos Financieros a los recursos de las entidades territoriales, consagrado en el acusado numeral 9°, proviene de lo resuelto por la Corte en la Sentencia C- 136 de 1999 en que el demandante sustenta sus aspiraciones, pues precisamente esa exoneración dispuesta por esta Corporación, se ha conservado en las posteriores regulaciones del gravamen y su inclusión en la Ley 633 de 2000, lo cual no merece reparo constitucional, por el aspecto alegado.

En segundo lugar, el interviniente precisa que la Sentencia C- 136 de 1999, cuyo valor de cosa juzgada invoca el actor, no declaró la inexequibilidad del artículo 31 del Decreto 2331 de 1998 en acción de inconstitucionalidad, sino que, en revisión oficiosa de los decretos dictados en Emergencia Económica, condicionó su exequibilidad en el entendido de que la exención prevista para la Dirección General del Tesoro comprende al erario de las entidades territoriales y a los fondos que administren contribuciones parafiscales, como sujetos pasivos

no mencionados inicialmente por el Decreto creador del gravamen.

Finalmente, el representante del Instituto Colombiano de Derecho Tributario manifiesta que los apartes de las normas impugnadas, en el numeral 9 se recoge fielmente lo dispuesto por la Corte en Sentencia C-136 de 199 al equiparar las operaciones del Tesoro Nacional (numeral 3) con los de las tesorerías de las entidades territoriales, por lo que no se configura la inconstitucionalidad alegada bajo el argumento de violación del principio de igualdad y cosa juzgada.

1. V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El señor Procurador General de la Nación, en concepto No 2641, solicita a la Corte declarar la exequibilidad de los numerales 9° y 10° del artículo 1 de la Ley 633 de 2000. Los argumentos que expone en su concepto son los que se resumen a continuación:

Precisa que si bien el actor impugna la constitucionalidad parcial de las disposiciones acusadas, en realidad lo que está demandando es la omisión legislativa de carácter relativo en la que pudo incurrir el Congreso de la República, al no incluir dentro del régimen de exenciones tributarias del impuesto denominado Gravamen a los Movimientos Financieros “GMF”, las operaciones realizadas con recursos parafiscales del sector agropecuario y pesquero. Considera que desde este punto de vista ha de estudiarse los cargos, como lo afirma el actor.

Después de referirse a los principios de legalidad tributaria, equidad y la libre configuración legislativa y de citar jurisprudencia de esta Corporación al respecto, concluye que “ las normas demandadas se ajustan a la Carta, en tanto el legislador no incurrió en omisión legislativa relativa, pues al incluir dentro de las exenciones tributarias del Gravamen a los Movimientos Financieros a las operaciones que realicen las tesorerías de los entes territoriales, lo que hizo el legislador fue hacer uso de su amplia facultad impositiva, para establecer los elementos del tributo, con las limitaciones que impone la misma Carta y los principios de proporcionalidad, razonabilidad y equidad tributaria.”

Sobre la vulneración al artículo 243 constitucional por desconocimiento del legislador de la

sentencia C- 136 de 1999, considera el Ministerio Público que no puede predicarse desconocimiento de la cosa juzgada constitucional, por cuanto la sentencia mencionada hizo extensiva la exención tributaria del dos por mil a las operaciones de las tesorerías de los entes territoriales y luego la norma demandada la incluye dentro de las exenciones de GMF.

De otra parte, señala que en tratándose de las operaciones que recaigan sobre los recursos parafiscales no puede decirse que vulnera la norma constitucional aquí señalada, porque de un análisis detallado del fallo en mención se obtiene que éste no se refiere a todas las operaciones financieras de los recursos parafiscales, sino sólo a los referidos de la salud que encuentra justificación en la protección constitucional expresa contenida en el artículo 48 Superior, según el cual estos recursos no se pueden destinar ni utilizar para fines diferentes a la Seguridad Social, mientras que el tratamiento tributario de los otros fondos parafiscales dependerá de la voluntad del legislador, en razón de que el Constituyente no fijó restricción especial.

Finalmente, para la Vista Fiscal el legislador puede hacer uso de sus facultades impositivas para grabar los movimientos financieros de los recursos parafiscales agropecuarios y pesqueros con excepción de los de la Seguridad Social y las operaciones de las tesorerías de los entes territoriales.

1. VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

En virtud de lo dispuesto por el artículo 241-4 la Corte Constitucional es competente para conocer de las demandas de inconstitucionalidad contra normas de rango legal, como las que se acusan en la demanda que se estudia.

1. Inexistencia de cosa juzgada constitucional respecto del numeral 10° del artículo 1° de la

Ley 633 de 2000

Antes que abordar el análisis de la demanda, debe tenerse en cuenta que el numeral 10° del artículo 1° de la Ley 633 de 2000, fue objeto de pronunciamiento mediante sentencia C-828 de 2001, con ponencia del Magistrado Jaime Córdoba Triviño, donde se declaró su exequibilidad “en el entendido de que la exención comprende las transacciones financieras que se realicen entre las EPS y las IPS y entre las ARS y las IPS con motivo de la prestación del Plan Obligatorio de Salud, tal y como se expone en el considerando número 22”.

Lo anterior permite concluir que no existe obstáculo para que en la presente causa pueda la Corte establecer si el legislador incurrió en una omisión legislativa que desconoce el principio de igualdad, en relación con los fondos que manejan recursos parafiscales del sector agropecuario y pesquero.

1. Lo que se discute

Corresponde a la Corte determinar si al establecer las exenciones del gravamen de los movimientos financieros -GMF-, reguladas en los numerales 9° (manejo de los recursos públicos que hagan las tesorerías de las entidades territoriales) y 10° (operaciones realizadas con recursos del sistema general de seguridad social en salud), del artículo 1° de la Ley 633 de 2000, el legislador incurrió en una omisión legislativa de carácter relativo pues en sentir del demandante no cobijó con el beneficio fiscal a los fondos que administran recursos parafiscales del sector agropecuario y pesquero, violando de esta manera los artículos 338 y 363 Superiores.

También debe indagarse si con dicha omisión el legislador desconoció la cosa juzgada constitucional de que trata el artículo 243 Constitucional, por cuanto el actor expresa que la Corte Constitucional en sentencia C- 136 de 1999, al fallar sobre la exequibilidad del Decreto 2331 de 1998 consideró que los fondos que administran contribuciones parafiscales deben estar incluidos dentro de las exenciones del impuesto del dos por mil creado en dicho Decreto.

Con el fin de despejar los anteriores cuestionamientos la Corte se referirá, en primer término,

a la competencia del legislador para establecer exenciones tributarias. Seguidamente establecerá si se ha producido un desconocimiento a la cosa juzgada constitucional.

4. Competencia del legislador para establecer exenciones tributarias. Intensidad del control constitucional en esta materia

La Carta Política radica en los órganos de representación popular la potestad de imponer contribuciones fiscales y parafiscales, con arreglo a los principios de equidad, eficiencia y progresividad que gobiernan el sistema tributario.(Arts. 150-12, 338 y 363 de la C.P.) En ejercicio de esta competencia, el legislador goza de amplias facultades para crear tributos y eliminarlos, también para liberar a los sujetos pasivos de su cumplimiento por razones de política fiscal.

Sobre el particular, la jurisprudencia constitucional ha expresado:

“...si bien encuentra límites y restricciones que se desprenden del mismo texto constitucional, la atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle 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.

“(...

“Desde luego, no puede olvidarse que tales atribuciones deben ejercerse en algunos casos - como el de las exenciones tributarias- bajo la condición de que la iniciativa provenga del Ejecutivo, pudiendo afirmarse que el Congreso en tales aspectos encuentra límites constitucionales expresos e inevitables, tanto en la expedición como en la adición o reforma de las leyes correspondientes, si bien las cámaras podrán introducir modificaciones a los

proyectos presentados por el Gobierno (Artículo 154 C.P.).¹

Tratándose de exenciones tributarias, la Carta Política permite que el legislador pueda otorgar todas aquellas que juzgue convenientes, con excepción de las que recaen sobre los impuestos que son de propiedad exclusiva de los entes territoriales (art.294 de la C.P.). Pero es claro que al adoptar tal determinación debe observar una política fiscal definida y no puede vulnerar derechos y garantías fundamentales.

Así lo ha reconocido la Corte:

“...si es deber de todas las personas y ciudadanos “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”, tal como lo ordena la Constitución en su artículo 95-9, lo que significa que todas pueden ser objeto pasible de tributos, no se encuentra argumento alguno para objetar la facultad autónoma y amplia con que cuenta el legislador para crear, suprimir o reformar exenciones, esto es, para eximir o librar de la carga tributaria a sujetos determinados, ya sea en forma total o parcial, puesto que sólo a él le compete evaluar las razones de conveniencia, necesidad, justicia, equidad, igualdad, etc, que hacen indispensable adoptar una de esas medidas, siguiendo criterios de política fiscal, económica y social previamente señalados, siempre y cuando con esa determinación no se vulneren garantías o derechos constitucionales.”²

Desde otro ángulo de análisis puede decirse que el Estado, como director de la economía, puede emplear las exenciones tributarias como un mecanismo de intervención económica. En este caso, es evidente que el poder contributivo es utilizado como regulador del mercado de bienes y servicios en tanto y en cuanto permite atemperar las variables que distorsionan el equilibrio de precios o el nivel de ahorro del sistema económico. Ciertamente, las exenciones como incentivos tributarios pueden en un momento dado orientar la inversión hacia el mercado de capitales y fortalecer el ahorro público y privado.

Lo que no puede desconocerse es que las exenciones son medidas fiscales que constituyen una excepción al principio de igualdad, puesto que la regla general en materia impositiva se condensa en la fórmula plasmada en el canon 95-9 Fundamental, según la cual es deber de todos los ciudadanos “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”. En efecto, si el principio fundamental en el campo impositivo es el de la generalidad del tributo, resulta evidente que las exenciones

tributarias son una excepción que, para su validez, deben estar fundadas en razones objetivas. En este sentido también se ha pronunciado la jurisprudencia:

“Al lado del principio de legalidad del tributo, de profunda raigambre democrática, el principio de igualdad constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura. No se trata de establecer una igualdad aritmética. La tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal, expresión de la solidaridad social, tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y grupos y, conforme a ella, determine la carga fiscal, la que ha de asignar con criterios de progresividad, a fin de alcanzar grados cada vez mayores de redistribución del ingreso nacional.

“La igualdad impone la necesidad de acatar como regla tributaria básica la generalidad del tributo. Si al margen de los contribuyentes se coloca a aquellas personas que carecen de capacidad contributiva, todos los demás ciudadanos, según su poder económico y en los términos de la ley, quedan sujetos al mismo deber de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. El privilegio en la ley y en la aplicación de la ley, resulta definitivamente proscrito, pues el poder tributario se fundamenta en la justicia y en la equidad.

“La generalidad del tributo, aparte del componente subjetivo que comporta -el universo de los obligados por el tributo ha de comprender sin excepciones a todas las personas que tengan capacidad contributiva -, tiene uno de naturaleza objetiva. Si el legislador grava con un impuesto un hecho, acto o negocio, por ser precisamente indicativos de riqueza actual o potencial, no puede dejar de hacerlo ante situaciones semejantes o equiparables, salvo que militen razones poderosas de política fiscal o fines extra-fiscales relevantes, siempre que, en este último caso, los mismos estén al servicio de bienes protegidos por la Constitución o de metas ordenadas por ella.

“La Corte no excluye que algunas exenciones o beneficios fiscales tengan una justificación atendible y puedan por lo tanto adoptarse. Lo que se quiere significar es que sólo pueden introducirse como instrumentos dirigidos a configurar materialmente la carga tributaria de manera técnica, justa y equitativa. Por el contrario, cuando la exención o beneficio fiscal, no tiene razón de ser distinta de la mera acepción de personas, ella se presenta contraria a la

generalidad del tributo y, frente a los obligados que se encuentran en la misma relación con el hecho imponible, como clara afrenta al principio de igualdad en la carga tributaria.

“El deber cívico de contribuir con el erario, con arreglo a la capacidad económica y en los mismos términos fijados por la ley, se predica por igual de las personas que se encuentran en la misma situación contemplada por la norma. En este caso, el indicio de inequidad surge de limitar el alcance de una exención a un concepto que también cabe predicar de otro sujeto que, sin embargo, se excluye del beneficio fiscal. La Corte debe precisar si la exclusión del mencionado beneficio tiene una razón de ser que la haga admisible. De lo contrario, será patente la violación del principio de igualdad en la carga tributaria”.³

Y en una oportunidad posterior se sostuvo que la inconstitucionalidad de una exención tributaria no puede inferirse apenas de la diferencia de trato que ella encarna:

“... en relación con los tributos nacionales establecidos, es el Congreso el ente facultado por la Constitución para contemplar exenciones, siempre que lo haga por iniciativa del Gobierno (art. 154 C.P.). A él corresponde, entonces, con base en la política tributaria que traza, evaluar la conveniencia y oportunidad de excluir a ciertos tipos de personas, entidades o sectores del pago de los impuestos, tasas y contribuciones que consagra, ya sea para estimular o incentivar ciertas actividades o comportamientos, o con el propósito de reconocer situaciones de carácter económico o social que ameriten la exención:

“Quien está autorizado por la Constitución para establecer un impuesto goza necesariamente de la competencia para disponer quiénes habrán de pagarlo y para decidir, según su libre apreciación, cuáles serán los casos de exención o exclusión aplicables”. (Cfr. Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-587 del 7 de diciembre de 1995).

“Desde luego, las exenciones implican que quienes encajan en los supuestos normativos que las conceden se sustraen, por voluntad del legislador, de la obligación tributaria, que en cambio cobija a todos los demás sujetos pasivos de los gravámenes en cuestión.

“El legislador goza de autonomía para fijar el núcleo de contribuyentes favorecidos con la exención y no vulnera la Constitución por el sólo hecho de plasmarla, ya que es la propia Carta la que, de manera expresa, prevé la figura (arts. 154 y 294 C.P.).

“Sin embargo, la norma que consagre una exención tributaria puede resultar contraria a la Carta Política si, al ejercer su atribución, el Congreso desconoce alguno de los postulados del orden jurídico básico del Estado, uno de los principios que informan el sistema tributario (equidad, eficiencia y progresividad, según la enunciación del artículo 363 C.P.), o uno de los derechos o de las garantías fundamentales.

“Podría ser demostrado, entonces, que en el caso específico de una exención tributaria se vulnerase el derecho a la igualdad (art. 13 C.P.), aquí invocado por el actor, y ello comportaría la ruptura de la equidad y de la justicia (arts. 95-9 y 363 C.P.), y la consiguiente inexequibilidad del precepto que la hubiese configurado.

“Pero tal vulneración no podría deducirse de la sola diferencia de trato entre los contribuyentes, ya que toda exención la supone en cuanto es de su esencia distinguir entre los sujetos pasivos de los tributos, obligando a unos y excluyendo a otros del pago de determinado gravamen. La ruptura del equilibrio constitucionalmente previsto debería partir, para ser suficiente como fundamento de la inexequibilidad, de la absoluta ausencia de un motivo válido, objetivo y razonable basado en circunstancias especiales. De no ser sustentada la exención en elementos que la justifiquen, la Corte no podría hacer nada distinto de declarar su inconstitucionalidad, por violación del artículo 13 de la Carta Política. A la inversa, si, desde la perspectiva de las diferencias existentes, el juez de constitucionalidad corrobora que la exención se funda en razones que ameriten exonerar del tributo a algunos de aquellos que en principio, por reunir las características de ley, deberían ser sujetos pasivos del impuesto, la disposición que la consagra no lesiona el principio de igualdad y es exequible en la medida en que tampoco desconozca otros principios o mandatos constitucionales”.⁴ Subrayas fuera de texto

La jurisprudencia también ha señalado que para establecer la validez constitucional de una exención tributaria, debe tenerse en cuenta que solamente se reputan contrarias al ordenamiento superior las distinciones que haga el legislador para alcanzar una finalidad que no se encuentre prohibida por la Constitución.

Ha dicho la Corte:

“En punto a las leyes fiscales, así se reconozca su incidencia en los derechos y garantías constitucionales, no puede dejar de advertirse que el juicio de proporcionalidad se torna en

extremo difícil. El propósito de captar fondos para el erario, en primer término, corresponde a una finalidad legítima. En segundo término, la regla general de unidad de caja, impide que se verifique una cabal confrontación de la medida de recaudo con su finalidad concreta. De otro lado, la consideración sobre la estricta necesidad del tributo y su ponderación en términos de costo y de beneficio, son asuntos donde el elemento político y de pura conveniencia y oportunidad adquieren una relevancia preponderante.

“La intensidad del control de constitucionalidad al cual se sujeta el poder tributario, no quiere decir que éste carezca de límites y que, en ocasiones, aquél pueda revestir mayor severidad. Si a propósito de las leyes tributarias siempre se estudiaran sus distinciones y clasificaciones únicamente a la luz de una finalidad permitida, es evidente que sólo excepcionalmente se podría decretar su inexecutable, pues la finalidad del recaudo se inscribe dentro de los designios legítimos que la Constitución expresamente reconoce. La Corte, como guardiana de la estricta sujeción del poder tributario a los mandatos constitucionales debe asegurarse que el sistema tributario, en su conjunto y en las leyes que lo integran, se informe en los principios de justicia y equidad, los cuales se concretan en las reglas y fórmulas de reparto de la carga tributaria y en la adecuada distribución del gasto público. Por consiguiente, la intensidad del control de constitucionalidad en esta materia no puede captarse siempre bajo una expresión única, ya que su mayor o menor severidad dependerá en últimas del grado de equidad de las disposiciones fiscales. En este orden de ideas, si del análisis preliminar de una ley tributaria surge un indicio de inequidad o arbitrariedad, derivado de un reparto desigual de la carga tributaria, el examen de constitucionalidad no podrá ser débil”. 5

Con todo, la posición de la jurisprudencia ha sido la de aceptar la constitucionalidad de las exenciones tributarias mientras el legislador al establecerlas no haya transgredido ningún precepto de la Ley Fundamental:

“Para la Corte es claro que, al definir quiénes pagan y quiénes no un determinado tributo, el Congreso, mientras se ajuste a los principios, valores y mandatos de la Constitución, adopta una decisión que sólo a él corresponde en el Estado Social de Derecho, con base en criterios que corresponden al ámbito de la política tributaria que le compete, previa evaluación de elementos de juicio diversos así como de las conveniencias y circunstancias en las cuales el gravamen ha de ser aplicable. Al fin y al cabo, el Congreso ejerce una representación política; está llamado a defender los intereses del Estado pero también los del pueblo al que

representa; tiene que examinar la conveniencia, oportunidad y bondad de los tributos, y ha de apreciar los eventos en los cuales sea admisible la exoneración de ellos, con base también en el análisis de la realidad a la cual se aplican los impuestos.

“Desde luego, también se ha destacado en la jurisprudencia que tal posibilidad legislativa no es absoluta y que debe ejercerse dentro de los límites de equidad, justicia, eficiencia y proporcionalidad que la Constitución Política exige (art. 363 C.P.), según los dictámenes e imperativos que el Constituyente previó; y también con arreglo al principio general de la igualdad (art. 13 C.P.), aunque en la aplicación de este último no puede acogerse a un criterio de cerrada equivalencia aritmética, ni tampoco al del igualitarismo ciego, sino, en forma predominante, teniendo presentes objetivos económicos y sociales de la tributación, la concepción constitucional de igualdad real y material, que debe armonizar la medida en su sustancia con la diversidad de situaciones e hipótesis frente a las cuales se encuentra.

“Pero, mientras no exista en la norma excepcional una transgresión de postulados o reglas constitucionales, bien puede el Congreso introducir distinciones entre los contribuyentes, según los aludidos elementos de su propia convicción, ya sea para producir unos ciertos efectos económicos, para alcanzar finalidades propias de la actividad estatal, o con el objeto de redistribuir los ingresos y las cargas públicas. Y no es extraño que lo haga, en el marco de sus atribuciones constitucionales, si se tiene en cuenta que es la propia Carta Política la que reserva a su decisión, que debe plasmarse en la ley, el señalamiento de los sujetos pasivos de los tributos.

“Ahora bien, como lo sostuvo esta Corte en la Sentencia C-188 del 6 de mayo de 1998, es natural que las exenciones consagren en sí mismas modalidades de trato diferente, ya que “implican que quienes encajan en los supuestos normativos que las conceden se sustraen, por voluntad del legislador, de la obligación tributaria, que en cambio cobija a todos los demás sujetos pasivos de los gravámenes en cuestión”.

“Y es que, según allí mismo se expresó, “el legislador goza de autonomía para fijar el núcleo de contribuyentes favorecidos con la exención y no vulnera la Constitución por el sólo hecho de plasmarla, ya que es la propia Carta la que, de manera expresa, prevé la figura (arts. 154 y 294 C.P.)”.

“No puede afirmarse que siempre que se contempla en la ley una exención tributaria se está

elevando a norma una discriminación, pues el concepto de ésta corresponde al de una diferenciación arbitraria e injustificada, que por serlo es inconstitucional, mientras la exención es desarrollo de la potestad del Congreso de indicar cuáles son los sujetos pasivos de los tributos. Y habrá de examinarla el juez de constitucionalidad, según su contenido, para verificar si es constitucional o si es inconstitucional -puede serlo-, sin que le sea permitido partir de la premisa de que la exención comporta en sí misma la discriminación”.⁶

Así, pues, bajo estos parámetros jurisprudenciales entra la Corte a establecer la validez constitucional de las disposiciones acusadas.

5. El caso concreto

Los numerales 9° y 10° del artículo del artículo 1° de la Ley 633 de 2000, que adiciona el artículo 879 del Estatuto Tributario, exceptúan del Gravamen a los Movimientos Financieros -GMF-, el manejo de recursos públicos que hagan las tesorerías de las entidades territoriales, y las operaciones financieras realizadas con recursos del Sistema General de seguridad Social en Salud, del Sistema General de Pensiones a que se refiere la Ley 100 de 1993, de los Fondos de Pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987 y del sistema General de Riesgos Profesionales, hasta el pago a la entidad promotora de salud, a la administradora del régimen subsidiario o al pensionado, afiliado o beneficiario, según el caso.

El apoderado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público considera que la Corte debe declararse inhibida para fallar en relación con las proposiciones jurídicas demandadas, pues si bien se plantea un concepto de violación los argumentos expuestos no permiten establecer si existe una oposición objetiva y verificable entre los textos acusados y la Carta Política ya que el actor no persigue la inconstitucionalidad de tales disposiciones sino la inclusión de una excepción del GMF para los fondos que administran contribuciones parafiscales del sector agropecuario y pesquero.

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT- también estima procedente la inhibición de la Corte dado que la demanda que dio origen al proceso carece de proposición jurídica completa, por cuanto el actor parangona los recursos de las entidades territoriales y los de Seguridad Social con los recursos parafiscales del sector agropecuario y pesquero, sin identificar la ley de creación de estas contribuciones, situación que impediría adelantar un juicio de igualdad por lo menos en forma hipotética.

Por las razones que se exponen a continuación, la Corte considera que lejos de configurarse la omisión legislativa alegada por el actor las normas acusadas son el trasunto de la competencia impositiva del legislador:

El denominado Gravamen a los Movimientos Financieros -GMF-, como su nombre lo indica, recae sobre la realización de las operaciones financieras mediante las cuales se dispone de recursos depositados en cuentas corrientes bancarias o de ahorros, cuentas de depósitos en el banco de la República y los giros de cheques de gerencia, y refiere a las diferentes relaciones crediticias o de ahorro y de manejo de dinero, por la celebración de contratos de cuenta corriente o de ahorros, en cualquier tipo de denominación o de crédito mediante efectivo, cheque, talonario, tarjetas débito, cajero electrónico, puntos de pago, notas débito, etc.

Por sus características este gravamen constituye uno de los denominados impuestos indirectos, por cuanto afecta la manifestación mediata de la capacidad contributiva del contribuyente sin establecer diferenciaciones conforme a las capacidades contributivas individuales. En este sentido, dicho tributo constituye uno de los llamados impuestos reales ya que no tiene en cuenta las condiciones particulares de quien realiza el hecho económico imponible sino la consideración puramente objetiva del hecho generador.

Dada la naturaleza del tributo en estudio, resulta claro que una excepción o exoneración de este impuesto operaría como una no causación o exclusión para unas transacciones como las consagradas en las disposiciones impugnadas que se refieren a las operaciones bancarias que se realizan con recursos de las tesorerías territoriales y del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

En efecto, los numerales 9° y 10° del artículo 1° de la Ley 633 de 2000, son claro ejemplo de la potestad tributaria del Congreso en tanto y en cuanto disponen la exclusión o no causación del impuesto para las operaciones que se realizan con los recursos de las tesorerías de las entidades territoriales y del Sistema General de Seguridad Social de Salud.

Tal como se ha señalado, no puede considerarse que la determinación de las exclusiones o hechos no generadores en la obligación tributaria quebrante el derecho de igualdad. De manera tal que la inconstitucionalidad de las exenciones sólo debe declararse si en forma ostensible se vulneran los preceptos fundamentales. En este orden, entiende la Corte que

las normas acusadas no quebrantan el artículo 338 de la Carta ni el principio de igualdad de la carga tributaria, por cuanto sencillamente se limitan a definir unas operaciones económicas que quedan por fuera del hecho gravable.

Además, las mencionadas exenciones resultan razonables, tal como lo había advertido esta Corporación cuando se ocupó del análisis constitucional del Decreto 2331 de 1998 que creó el denominado impuesto de dos por mil que guarda algunas semejanzas con el Gravamen a los Movimientos Financieros. En esa oportunidad, la Corte consideró como carente de justificación y de razonabilidad el hecho de que no se hubiera incluido a los tesoros públicos de las entidades territoriales y los fondos que administran contribuciones parafiscales en el Sistema de la Salud.

Dijo entonces:

“Ningún sentido tiene, en el contexto de una democracia que proclama la descentralización y autonomía de las entidades territoriales, y el ejercicio de unos derechos de rango constitucional que las equiparan a la Nación, que se las obligue a tributar mientras que el erario nacional queda exonerado.

“Lo propio ocurre con los fondos que administran contribuciones parafiscales, como en el caso de la salud, a cuyos problemas se refirió con razón el Ministro de Salud Pública, en comunicación dirigida al de Hacienda, que hace parte del expediente, en la cual se expone:

(...)

“Los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud y en especial los del Fondo de Solidaridad y Garantía tienen como propósito garantizar por parte del Estado el acceso efectivo a los servicios de salud a toda la población colombiana y no se pueden destinar o utilizar para fines diferentes al cumplimiento de lo establecido en la Constitución Política 48, 49 y 50 los cuales señalan que la seguridad social es un servicio público de carácter obligatorio que se prestará bajo la dirección y control del Estado, con las medidas adoptadas se están gravando rentas fiscales y parafiscales que financian el SGSSS”.

En consecuencia, no se puede aceptar que al regular las aludidas exenciones el legislador incurrió en omisión legislativa de carácter relativo, al no excluir del pago del Gravamen a los

Movimientos Financieros las operaciones que realicen las entidades que recauden o administren recursos parafiscales del sector agropecuario y pesquero. Menos aún puede pensarse que con tal determinación el legislador ha favorecido al sector de la Seguridad Social, perjudicando al agropecuario y pesquero. Al respecto valga recordar que para que pueda prosperar una demanda contra una omisión legal, es necesario que el silencio del legislador comporte una regla implícita que viole los preceptos superiores. Situación que no se presenta tratándose de las normas bajo análisis.⁷

Por ello para la Corte los cargos formulados por el actor contra los numerales 9° y 10° del artículo 1° de la Ley 633 de 2000, no pueden considerarse violatorios de los artículos 13, 338 y 363 de la Carta Política, toda vez que las citadas normas establecen un beneficio fiscal consistente en una exclusión del pago de dicho tributo, determinación ésta que se inscribe en la amplia potestad tributaria del legislador en materia impositiva.

Concretamente, la razonabilidad de la exclusión de las operaciones realizadas con los recursos del Sistema General de Seguridad social Integral, se encuentra ampliamente demostrada, no tanto por la naturaleza parafiscal de los recursos, sino por la norma constitucional en que se fundamenta, artículo 48 Superior.

Finalmente considera la Corte que quienes administren recursos parafiscales deben atender la obligación de las personas de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad; es decir, que no están automáticamente excluidos de la potestad tributaria por parte del Estado colombiano por el ejercicio de dicha actividad.

6. De la supuesta vulneración al artículo 243 del Ordenamiento Superior, por desconocimiento de la sentencia C- 136 de 1999

Según el demandante el legislador al regular las exenciones contempladas en los numerales 9° y 10° del artículo 1° de la Ley 633 de 2000, que adiciona el artículo 879 del Estatuto Tributario, vulneró el artículo 243 Superior, puesto que desconoció la doctrina plasmada en la sentencia C- 136 de 1999 donde se revisó la constitucionalidad del Decreto 2331 de 1998, por medio del cual el Gobierno creó la contribución del 2 por mil sobre operaciones financieras como medida de emergencia para el sector financiero y aliviar la situación de los deudores de créditos de vivienda

En la citada sentencia, la Corte al referirse al párrafo del artículo 31 del citado Decreto expresó que la exequibilidad del párrafo se condicionaba en el sentido de que tampoco serían sujetos pasivos del impuesto del dos por mil los tesoros de las entidades territoriales ni los fondos que administran contribuciones parafiscales como en el caso de la salud, y que la no sujeción del Banco de la república al tributo únicamente es constitucional en la medida en que las operaciones correspondientes se efectúen en interés del propio Banco Central, y de ninguna manera en interés de terceros, y de establecimiento de crédito o de entidades financieras.

Según el actor la infracción al precepto superior se configura porque el legislador no amplió la exención tributaria a las operaciones financieras que realicen los entes recaudadores y administradores de recursos del sector agropecuario y pesquero, olvidando que dichos recursos también tienen naturaleza parafiscal al igual que los recursos del Sistema Integral de Seguridad Social.

Para la Corte el cargo no está llamado a prosperar, por cuanto en el citado fallo el condicionamiento de exequibilidad comprendió exclusivamente los tesoros de las entidades territoriales y los Fondos que administran contribuciones parafiscales del sector salud, sin que ello implicara la inclusión de todos los fondos que administren estas contribuciones como las del sector agropecuario y pesquero, pronunciamiento que constituye la ratio decidendi de la mencionada sentencia y como tal hace parte integral de la parte resolutive de la misma.

VI. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional, administrando justicia, en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución.

RESUELVE

Declarar EXEQUIBLES los numerales 9° y 10° del artículo 1° de la Ley 633 de 2000, que adiciona el artículo 879 del Estatuto Tributario.

Notifíquese, comuníquese, publíquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Presidente

1. JAIME ARAÚJO RENTERIA

Magistrado

1. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

1. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

Magistrado

1. MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

1. RODRIGO UPRIMNY YEPES

Magistrado

1. ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

1. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

1. MARTHA VICTORIA SÁCHICA MENDEZ

Secretaria General

1 Sentencia C-222 de 1995. M.P. José Gregorio Hernández Galindo

2 Sentencia C-393 de 1996. M.P. Carlos Gaviria Díaz

3 Sentencia C-183 de 1998. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

4 Sentencia C-188 de 1998. M.P. José Gregorio Hernández Galindo

5 Sentencia C-183 de 1998

6 Sentencia C-291-00

7 Sentencia C-246 de 2001