

Sentencia No. C-222/95

AUTONOMIA LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Alcance

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. No puede sindicarse al legislador de vulnerar la Carta Política por el hecho de decretar la extinción de un impuesto, ni tampoco por unificar dos o más de los tributos pre-existentes, basado en consideraciones de conveniencia u oportunidad que encuadran dentro de la atribución que le es propia.

IMPUESTO-Obligación de pagar

Se tiene la obligación de pagar un determinado impuesto, una tasa o una contribución porque la situación concreta del contribuyente encaja dentro de la normatividad dictada en ejercicio de la aludida función legislativa. No hay, entonces, tributo sin ley. El deber de pagarlo desaparece si deja de existir la ley que lo establece.

IMPUESTO DE PATRIMONIO-Supresión

La constitucionalidad se justifica, desde el punto de vista de la competencia para suprimir un impuesto, sobre la base de que las facultades extraordinarias fueron otorgadas por el Congreso y ejercidas por el Ejecutivo antes de entrar en vigencia la Constitución Política de 1991, motivo por el cual no se pronuncia la Corte acerca de si tal supresión podía producirse mediante decreto ley, pese a la norma consagrada en el artículo 150, numeral 10, del

Estatuto Fundamental, que reserva al Congreso la legislación en materia de impuestos y que, por ser posterior, no puede hacerse valer frente al caso en estudio. En cuanto al impuesto de patrimonio, sencillamente desapareció para todos los contribuyentes a quienes se hacía exigible. De donde resulta que no hay términos de comparación en cuya virtud puedan darse discriminaciones en favor o en contra de alguno de los sujetos pasivos del gravamen eliminado.

-Sala Plena-

Ref.: Expediente D-776

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 48 (parcial); 49; 51; 91 (parcial); 189 (parcial); 389 (parcial) y 390 del Decreto Ley 624 de 1989; artículo 2 del Decreto Ley 1321 de 1989 y artículo 140 (parcial) de la Ley 6a de 1992.

Actor: GABRIEL CUERO VALLECILLA

Magistrado Ponente:

Dr. JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

I. ANTECEDENTES

El ciudadano GABRIEL CUERO VALLECILLA, invocando el derecho que consagra el artículo 241, numerales 4º y 5º, de la Constitución Política, se presentó ante esta Corte para pedir la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 48 (parcial); 49; 51 (parcial); 91 (parcial); 189 (parcial); 389 (parcial) y 390 del Decreto Ley 624 de 1989; contra el artículo 2 del Decreto Ley 1321 de 1989 y contra el artículo 140 (parcial) de la Ley 6a de 1992.

Cumplidos como están los trámites y requisitos que exige el Decreto 2067 de 1991, procede la Corte a resolver.

II. TEXTO

Los textos acusados son del siguiente tenor literal:

“DECRETO NUMERO 0624 DE 1989

(marzo 30)

por el cual se crea el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

El Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de las facultades extraordinarias que le confieren los artículos 90, numeral 5º, de la Ley 75 de 1986 y 41 de la Ley 43 de 1987, y oída la Comisión Asesora de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado,

DECRETA:

(...)

ARTICULO 48.- Las participaciones y dividendos. Los dividendos y participaciones percibidos por los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean personas naturales residentes en el país, sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes en el país, o sociedades nacionales, no constituyen renta ni ganancia ocasional.

Para efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, tales dividendos y participaciones deben corresponder a utilidades que hayan sido declaradas en cabeza de la sociedad. Si las utilidades hubieren sido obtenidas con anterioridad al primero de enero de 1986, para que los dividendos y participaciones sean un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, deberán además, figurar como utilidades retenidas en la declaración de renta de la sociedad correspondiente al año gravable de 1985, la cual deberá haber sido presentada a más tardar el 30 de julio de 1986.

Se asimilan a dividendos las utilidades provenientes de fondos de inversión, de fondos de valores administrados por sociedades anónimas comisionistas de bolsa, de fondos mutuos de inversión, de fondos de pensiones de jubilación e invalidez y de fondos de empleados que obtengan los afiliados, suscriptores, o asociados de los mismos.

ARTICULO 49.- Determinación de los dividendos y participaciones no gravados. Cuando se trate de utilidades obtenidas a partir del 1º de enero de 1986, para efectos de determinar el beneficio de que trata el artículo anterior, la sociedad que obtiene las utilidades susceptibles de ser distribuidas a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional,

utilizará el siguiente procedimiento:

1. Tomará el impuesto de renta antes del descuento tributario por CERT, y el de ganancias ocasionales a su cargo que figure en la liquidación privada del respectivo año gravable y lo dividirá por tres (3). La suma resultante se multiplicará por siete (7).

2. El valor así obtenido constituye la utilidad máxima susceptible de ser distribuida a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, el cual en ningún caso podrá exceder de la utilidad comercial después de impuestos obtenida por la sociedad durante el respectivo año gravable.

4. La sociedad informará a sus socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares en el momento de la distribución, el valor no gravable de conformidad con los numerales anteriores.

Parágrafo 1º.- Cuando la sociedad nacional haya recibido dividendos o participaciones de otra sociedad, para efectos de determinar el beneficio de que trata el presente artículo, adicionará al valor obtenido de conformidad con el numeral primero, el monto de su propio ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional por concepto de los dividendos y participaciones que haya percibido durante el respectivo año gravable.

Parágrafo 2º.- Cuando las utilidades comerciales después de impuestos, obtenidas por la sociedad en el respectivo período gravable, excedan el resultado previsto en el numeral primero o el del parágrafo anterior, según el caso, tal exceso constituirá renta gravable en cabeza de los socios, accionistas, asociados, suscriptores o similares, en el año gravable en el cual se distribuya. En este evento, la sociedad efectuará retención en la fuente sobre el monto del exceso, en el momento del pago o abono de la cuenta, de conformidad con los porcentajes que establezca el Gobierno Nacional para tal efecto”.

(...)

“ARTICULO 51.- La distribución de utilidades por liquidación. Cuando una sociedad de responsabilidad limitada o asimilada haga distribución en dinero o en especie a sus respectivos socios, comuneros o asociados, con motivo de su liquidación o fusión, no constituye renta la distribución hasta por el monto del capital aportado o invertido por el

socio, comunero o asociado, más la parte alícuota que a éste corresponda en las utilidades no distribuidas en años o períodos gravables anteriores al de su liquidación, siempre y cuando se mantengan dentro de los parámetros de los artículos 48 y 49”.

(...)

“ARTÍCULO 91.- La renta bruta de los socios o accionistas es la parte gravable de los dividendos o participaciones percibidos. La parte gravable de los dividendos, participaciones o utilidades, abonados en cuenta en calidad de exigibles, conforme a lo previsto en los artículos 48 y 49, constituye renta bruta de los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean personas naturales residentes en el país, sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes en el país o sociedades nacionales.

Los dividendos, participaciones y utilidades recibidos por socios, accionistas comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean personas naturales no residentes en el país, sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte no eran residentes en el país o sociedades extranjeras, constituyen renta bruta en su totalidad”.

(...)

“ARTICULO 189.- Depuración de la base de cálculo y determinación. Del total del patrimonio líquido del año anterior, que sirve de base para efectuar el cálculo de la renta presuntiva, se podrán restar únicamente los siguientes valores.

- a) El valor patrimonial neto de los aportes y acciones poseídos en sociedades nacionales;
- b) El valor patrimonial neto de los bienes afectados por hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, siempre que se demuestre la existencia de estos hechos y la proporción en que influyeron en la determinación de una renta líquida inferior;
- c) El valor patrimonial neto de los bienes vinculados a empresas en período improductivo.

Al valor inicialmente obtenido de renta presuntiva, se sumará la renta gravable generada por los activos exceptuados y éste será el valor de la renta presuntiva que se compare con la renta líquida determinada por el sistema ordinario.

Parágrafo.- Para efectos de la renta presuntiva, el avalúo fiscal de los bienes inmuebles será igual al 100% del avalúo catastral”.

(...)

“ARTICULO 389.- Cuáles están sometidos a retención. Los dividendos y participaciones percibidos por sociedades u otras entidades extranjeras, por personas naturales extranjeras sin residencia en Colombia y por sucesiones ilíquidas de causantes extranjeros que no eran residentes en Colombia, están sometidas a la retención en la fuente.

Igualmente, estarán sometidos a retención en la fuente los dividendos y participaciones que perciban los socios, accionistas, asociados, suscriptores o similares, que sean personas naturales residentes en el país, sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes en el país, o sociedades nacionales, en cuanto excedan la parte no constitutiva de renta ni ganancia ocasional establecida de conformidad con lo dispuesto en los artículos 48 y 49”.

(...)

“ARTICULO 390.- Retención sobre dividendos y participaciones que excedan de los 7/3 del impuesto de la sociedad. La tarifa aplicable a los dividendos y participaciones contemplados en el artículo 49, será la que determine el Gobierno Nacional. Tratándose de participaciones, la tarifa no podrá en ningún caso sobrepasar el 20% del respectivo pago”.

“DECRETO NUMERO 1321 DE 1989

(junio 20)

por el cual se modifica el impuesto de patrimonio

El Presidente de la República de Colombia, en uso de las facultades consagradas en el artículo 11 de la Ley 84 de 1988, hoy artículo 298 del Estatuto Tributario, y

CONSIDERANDO:

1º. Que en desarrollo de lo dispuesto en la Ley 14 de 1983 se está adelantando el proceso de actualización y formación catastral de los predios, lo cual implica un incremento en las bases

gravables del impuesto de patrimonio.

2º. Que de conformidad con el Decreto extraordinario 2687 de 1988, hoy Título V del Libro I del Estatuto Tributario, a partir del año gravable de 1992 se adopta el ajuste integral por inflación a los estados financieros, lo cual implica una actualización de los valores patrimoniales, con incidencia en la determinación del impuesto de renta, incluida la renta presuntiva sobre el patrimonio.

3º. Que la Ley 84 de 1988 facultó al Presidente de la República para eliminar el impuesto de patrimonio, o reducir sus tarifas, motivando dichas facultades en la necesidad de armonizar la carga tributaria de los contribuyentes, teniendo en cuenta los puntos mencionados en los considerandos anteriores.

4º. Que es necesario mantener actualizado el Estatuto Tributario,

DECRETA:

(...)

ARTICULO 2.- Adiciónase el artículo 294 del Estatuto Tributario contenido en el Decreto 624 de 1989, con el siguiente inciso:

‘A partir del año gravable en que entren en aplicación los ajustes integrales por inflación a los estados financieros, a que se refieren los Capítulos II y V del Título V del Libro I del Estatuto Tributario, elimínase para todos los contribuyentes, el impuesto de patrimonio’.

“LEY NUMERO 06 DE 1992

(Junio 30)

El Congreso de Colombia,

DECRETA:

(...)

ARTICULO 140.- Vigencia y derogatorias. La presente ley rige a partir de la fecha de su

publicación y deroga las normas que le sean contrarias, en especial las siguientes:

Los artículos 52, 180 al 187, 211, 249 a 252, 288 al 291, 292 al 298, 323, 324, 405, la expresión: “y carrera” de la posición arancelaria 01.01 del artículo 424, el párrafo segundo del artículo 472, 520, 535, 580 literal e), 607, 608, 609 y 610, literal a) del artículo 652, 727, párrafo del artículo 829 y 842, del Estatuto Tributario, la frase: “o abonos en cuenta” de los artículos 383, 385 y 386 del Estatuto Tributario; artículo 63 de la Ley 49 de 1990; la expresión: “o comunicados” del párrafo del artículo 60 del Decreto 1643 de 1991; el artículo 2º de la Ley 30 de 1982; artículo 12 del Decreto 272 de 1957; 24 de la Ley 20 de 1979, Decreto 2951 de 1979, literal c) del artículo 20 de la Ley 9a de 1991, artículo 63 de la Ley 75 de 1968, artículo 5º de la Ley 27 de 1974”. (Se subraya lo demandado)

III. LA DEMANDA

El actor señala como vulnerados los artículos 4, 13, 95 y 363 de la Constitución Política.

Dice el solicitante que con las disposiciones acusadas se está vulnerando el derecho a la igualdad pues no todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios están siendo tratados de la misma manera, aunque estén en idénticas circunstancias.

Sostiene que en Colombia hay dos tipos de contribuyentes en relación con este gravamen: a. Los socios, accionistas y asociados en sociedades legalmente constituidas, cuyas utilidades, participaciones o dividendos no son renta ni ganancia ocasional; b. los contribuyentes independientes o no asociados en sociedades legalmente constituidas, cuyos ingresos no gozan “de privilegio, y son los que actualmente, junto con las personas jurídicas contribuyen a financiar los gastos e inversiones del Estado colombiano”.

Más adelante afirma que, con la supresión del impuesto sobre el patrimonio adoptaron un tratamiento igual para casos diferentes, pues favorecieron a todos los contribuyentes, cuando los únicos que han debido quedar al margen del pago de este tributo eran quienes estaban obligados a llevar libros de contabilidad porque, según la justificación plasmada en el artículo 2º del Decreto Ley 1321 de 1989, y la obligatoriedad establecida en el artículo 329 del Estatuto Tributario, los únicos afectados con el sistema de los ajustes integrales por inflación eran los comerciantes obligados a llevar libros de contabilidad.

Finalmente concluye que, como no existe doble tributación debido a que existe una clara diferencia entre la sociedad legalmente constituida y los socios individualmente considerados, queda claro que no hay justificación válida para haberles concedido el privilegio a los dueños de las empresas.

En cuanto al artículo 95 de la Constitución, señala que su violación se produce con las normas acusadas, pues “las personas naturales, las sucesiones líquidas de causantes que al momento de su muerte residían en el país y las sociedades nacionales cuyos ingresos provienen de dividendos o participaciones, no cumplen con el deber de ‘contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad’, porque siendo poseedores de inmensas fortunas o patrimonio e ingresos fabulosos, no le pagan ni un sólo peso de impuesto al Estado...”

La ciudadana DORIS PINZON AMADO, designada al efecto por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, presentó un escrito mediante el cual defiende la constitucionalidad de la norma atacada.

Al hacer unas consideraciones preliminares, la opositora sostiene que, además de los principios constitucionales que rigen el sistema tributario (equidad, progresividad y eficiencia del impuesto), existen otros que han sido desarrollados en la teoría del derecho tributario, como son el de la neutralidad del impuesto (el sistema tributario, por sí mismo, no debe interferir en las elecciones del mercado ni crear distorsiones en la economía) y el de la capacidad contributiva (aptitud que existe en el sujeto para contribuir con los gastos que demanda la realización del bienestar general).

Cuando trata el derecho a la igualdad, invocado por el demandante, la ciudadana anota que éste no puede ser absoluto pues aún en la igualdad se debe respetar la diferencia y que, por tanto, se desarrolla en dos vías: “de una parte garantizando a quienes se encuentran en una misma situación o condición un trato uniforme y de otra parte, garantizando a quienes se encuentran en situaciones distintas un trato también diferente”.

Señala cómo estos postulados cobran mayor importancia en los temas tributarios, y al referirse específicamente al impuesto a la renta dice que: “a. Para ser socio o accionista de una sociedad de personas o de capital no se requiere ser persona natural, pues la Ley admite que también lo pueda ser una persona jurídica. b. El tratamiento dado a los dividendos y

participaciones cobija tanto a los que han sido abonados en cuenta a las personas naturales, socios o accionistas, como a las personas jurídicas que ostenten esa misma calidad... c. La calidad de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional dada a los siete tercios de los dividendos o participaciones percibidos por los socios o accionistas, no fue reconocido en razón a la calidad de las personas que los percibían,...sino en razón a las características que revestía este tipo de ingreso”.

La razón para lo anterior -señala- es que no se puede desconocer que esa misma utilidad pertenece a los socios o accionistas, para quienes constituye ingreso sólo en el momento en que le son abonados en cuenta. Es decir que se trata de un sólo ingreso, que al estar gravado en cabeza de la sociedad por concepto de renta, no debe ser gravada en cabeza del socio, pues el impuesto se haría regresivo e inequitativo, además de que se estaría gravando dos veces un mismo hecho económico.

Haciendo un análisis en cuanto a la eliminación del impuesto de patrimonio, dice la ciudadana que actualmente se ha fortalecido la posición de que el impuesto mencionado quede eliminado en el orden nacional, puesto que constitucionalmente se ha trasladado la competencia para gravar la propiedad raíz exclusivamente en cabeza de los municipios y al ser los bienes raíces representativos de derechos reales de los contribuyentes, se observa que la estructura con base en la cual fue creado el impuesto de patrimonio ha sido modificada, y por lo tanto, para que pueda volver a operar se debe realizar un replanteamiento del concepto de patrimonio. Finalmente, concluye que, a pesar de que el impuesto fue eliminado, los contribuyentes continúan estando obligados a proporcionar la información relacionada con su patrimonio, a efecto de que tanto el contribuyente como la administración cuenten con la certeza de que se están declarando y pagando los tributos que le corresponden de acuerdo con su grado de riqueza.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El Procurador General de la Nación, mediante Oficio 550 del 19 de diciembre de 1994, emitió concepto en el cual solicita la constitucionalidad de las normas demandadas.

Sostiene el Procurador que la razón que tuvo el Gobierno para integrar los impuesto personal y societario estribó en el deseo de fomentar la capitalización de las sociedades. Tal integración, fue parcial, pues se gravó a la sociedad y se desgravó al socio por las utilidades

recibidas.

Consecuencia de lo anterior es que se convierten en ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional las utilidades que reciban los socios o accionistas, eliminándose de esta forma la doble tributación por concepto de dividendos y participaciones en cabeza de distintos contribuyentes sobre un mismo hecho económico.

En lo que toca con la supresión del impuesto al patrimonio, el concepto fiscal resalta que la causa principal de tal decisión obedeció a la aplicación de los denominados “ajustes integrales por inflación a los estados financieros”, con lo cual se persigue la actualización del patrimonio líquido del contribuyente que servirá de base para la liquidación de la renta presuntiva, con la cual se pretende medir la real capacidad de pago de los contribuyentes.

Después de hacer estas breves consideraciones y de referirse sucintamente a los principios que informan el sistema tributario, el Procurador concluye que, aún cuando el actual sistema puede no ser, teóricamente hablando, el más técnico y justo, no quiere ello significar que sea inconstitucional porque el legislador sacrificó un poco de equidad por alcanzar la eficiencia en el recaudo del impuesto de renta.

Así mismo afirma, que tampoco es contraria a la Carta la derogación de los artículos 292 al 298 del Estatuto Tributario dispuesta por el artículo 140 de la Ley 6a de 1992, pues en esas normas se consagraban los bienes exentos del impuesto de patrimonio, que desapareció a partir de 1992.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Competencia

La Corte Constitucional es competente para resolver de manera definitiva sobre la demanda incoada, pues ella recae sobre apartes de dos decretos expedidos por el Presidente de la República en uso de facultades extraordinarias y sobre una ley de la República (artículo 241, numerales 4 y 5, de la Constitución Política).

Según el numeral 12 del artículo 150 de la Constitución, es el Congreso, por medio de leyes, el autorizado para establecer contribuciones fiscales y excepcionalmente parafiscales.

El artículo 338 ibidem dispone que, en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos.

Por su parte, el artículo 345 de la Carta 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.

Así, pues, en principio, son los cuerpos colegiados de representación popular -el Congreso, en el caso de la Nación- los que pueden imponer a los asociados cargas tributarias, por lo cual las posibilidades de que tal función quede en cabeza del Ejecutivo resultan ser excepcionales y, en consecuencia, de alcance restrictivo, como puede verse en normas como la del artículo 215 de la Constitución.

También es claro que todo tributo del orden nacional debe estar contemplado en el correspondiente presupuesto de rentas, principio que debe complementarse con el plasmado en el artículo 363, en el que se prohíbe la aplicación retroactiva de las leyes tributarias, y con el inciso final del artículo 338, a cuyo tenor las leyes que regulen contribuciones nacionales en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciada la vigencia de la respectiva ley.

El sistema tributario, de acuerdo con lo estatuido en el artículo 363 de la Constitución, se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

De todo lo dicho resulta que, 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.

Ahora bien, los gobernados, como súbditos del Estado y beneficiarios de su acción, asumen frente a los tributos, con arreglo a la Carta Política, una obligación genérica -la de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad (artículo 95 C.P.)- y contraen obligaciones específicas, dentro de las normas que dicte el legislador, que se traducen en trasladar al tesoro público parte proporcional de los recursos que son de su propiedad.

Pero los deberes tributarios no se concretan en cabeza de las personas sin norma legal previa que los establezca y que defina los componentes del correspondiente gravamen.

En otras palabras, se tiene la obligación de pagar un determinado impuesto, una tasa o una contribución porque la situación concreta del contribuyente encaja dentro de la normatividad dictada en ejercicio de la aludida función legislativa.

No hay, entonces, tributo sin ley. El deber de pagarlo desaparece si deja de existir la ley que lo establece.

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.).

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.).

Nada de ello rompe el principio que se viene subrayando, en el sentido de que la supresión de tributos es competencia implícita al ejercicio de la función propia del Congreso.

De lo anterior es fácil colegir que no puede sindicarse al legislador de vulnerar la Carta Política por el hecho de decretar la extinción de un impuesto, ni tampoco por unificar dos o más de los tributos pre-existentes, basado en consideraciones de conveniencia u oportunidad que encuadran dentro de la atribución que le es propia.

En cuanto a la derogación de normas tributarias que consagraban impuestos, caben las mismas razones expuestas por la Corte en torno a la facultad legislativa general de derogar las leyes pre-existentes (artículo 150, numeral 1 C.P.):

“La función legislativa, primordialmente encomendada al Congreso de la República, comprende no solamente la atribución de expedir las leyes sino que incorpora las de modificarlas, adicionarlas y derogarlas, bien que ésto último se haga expresa o tácitamente, según la clásica distinción plasmada en la Ley 153 de 1887.

No es de extrañar, entonces, que la primera facultad del Congreso, en ejercicio de la cláusula general de competencia, sea la señalada en el artículo 150, numeral 1, de la Carta Política: “interpretar, reformar y derogar las leyes”.

Si el legislador careciera de competencia para cambiar o suprimir las leyes preexistentes se llegaría a la absurda conclusión de que la normatividad legal tendría que quedar petrificada. Las cambiantes circunstancias y necesidades de la colectividad no podrían ser objeto de nuevos enfoques legislativos, pues la ley quedaría supeditada indefinidamente a lo plasmado en normas anteriores, que quizá tuvieron valor y eficacia en un determinado momento de la historia pero que pudieron haber perdido la razón de su subsistencia frente a hechos nuevos propiciados por la constante evolución del medio social en el que tiene aplicación el orden

jurídico.

Estamos, pues, frente a una facultad que no es posible desligar de la función legislativa por cuanto es connatural a ella, toda vez que el legislador está llamado a plasmar, en el Derecho que crea, las fórmulas integrales de aquello que, según su apreciación, mejor conviene a los intereses de la comunidad. Por ello no es extraño que estime indispensable sustituir, total o parcialmente, el régimen jurídico por él mismo establecido, con el objeto de adecuar los nuevos preceptos a los postulados que inspiran su actividad.

Claro está, para que la derogación pueda ser posible, se parte del supuesto según el cual la norma derogatoria tiene cuando menos el mismo nivel jerárquico de la disposición derogada y, en ese orden de ideas, a menos que tenga lugar a propósito del ejercicio de atribuciones legislativas excepcionales por parte del Presidente de la República, el precepto legal que deroga otro debe surgir a la vida jurídica previos los mismos trámites que, según la Carta Política, se hubieren seguido para la expedición de la norma objeto de derogación. Así, según mandato del artículo 151 de la Constitución, las leyes orgánicas deberán ser aprobadas por la mayoría absoluta de los miembros de una y otra cámara, mientras el 153 dispone que la aprobación, modificación o derogación de las leyes estatutarias exigirá la mayoría absoluta de los miembros del Congreso, deberá efectuarse dentro de una sola legislatura y comprenderá la revisión previa de la Corte Constitucional. De lo cual resulta que los ordenamientos legales que pretendan derogar disposiciones pertenecientes a leyes como las indicadas habrán de ser puestos en vigencia únicamente por los trámites especiales contemplados en la Constitución.

Como se observa, los límites que surgen del sistema constitucional para que el legislador ejerza este normal atributo, inherente a su función, son tan sólo de índole formal, jamás materiales o sustanciales. La ley podrá siempre modificar, adicionar, interpretar o derogar la normatividad legal precedente, sin que sea admisible afirmar que en el ordenamiento jurídico existen estatutos legales pétreos o sustraídos al poder reformador o derogatorio del propio legislador. (Cfr. Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-529 del 24 de noviembre de 1994).

Las normas legales que en esta ocasión han sido acusadas desmontaron, por una parte, el doble gravamen que existía en las leyes por ellas sustituidas, sobre las utilidades de las

sociedades y sobre los dividendos o participaciones de los asociados, y, por la otra, el impuesto de patrimonio que se había establecido para la generalidad de los contribuyentes.

En lo referente al primer aspecto, en el régimen anterior tributaban las personas jurídicas y las comunidades como tales y, además, pagaban impuestos los socios, accionistas, asociados, comuneros y suscriptores considerados individualmente.

En el segundo aspecto, fue suprimida una forma de tributación, que se concretaba en el impuesto de patrimonio y, por tanto, desde la vigencia de la Ley 6a de 1992, era necesario que desaparecieran las disposiciones que desarrollaban en la práctica lo concerniente al recaudo de tal impuesto, tales como las tablas del mismo, las tarifas promedio y los descuentos, por lo cual fueron derogados expresamente por el artículo 140 de dicho ordenamiento los distinguidos con los números 292 a 298 del Estatuto Tributario.

Un breve análisis de la normatividad acusada permite establecer que mediante ella no hizo el legislador nada distinto de cumplir los cometidos inherentes a su tarea, suprimiendo algunos impuestos y modificando, en consecuencia, el régimen tributario correspondiente.

Así, según la parte demandada del artículo 48 del Decreto 0624 de 1989 (Estatuto Tributario), los dividendos y participaciones percibidas por los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean personas naturales residentes en el país, sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes en el país, o sociedades nacionales, no constituyen renta ni ganancia ocasional, siempre que tales dividendos y participaciones correspondan a utilidades que hayan sido declaradas en cabeza de la sociedad.

El legislador, en uso de sus atribuciones, introdujo una modalidad tributaria en cuya virtud se determina que los conceptos de renta y ganancia ocasional de los expresados dividendos y participaciones desaparecen cuando provienen de utilidades declaradas por la persona jurídica, ya que éstas son gravadas según otras disposiciones del Estatuto Tributario.

Entonces, se define con exactitud el objeto de los gravámenes, y al hacerlo se precisa lo que está excluido y los requisitos de la exclusión, todo lo cual implica simplemente el ejercicio de la potestad legislativa.

Con ello no se desconoce, como supone el accionante, el principio de igualdad, pues no se introducen distinciones injustificadas entre personas que se encuentren en idéntica situación, ni tampoco se trata igual a quienes se hallan en hipótesis distintas, sino que se da el mismo trato a todos los que perciben los dividendos y participaciones en el señalado caso.

El artículo 49 del Estatuto Tributario está destinado a señalar el procedimiento que debe seguir la sociedad que obtiene las utilidades susceptibles de ser distribuídas a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, para efectos de determinar el beneficio al que se refiere el ya visto artículo 48.

Goza el legislador de plenas atribuciones para establecer los procedimientos tributarios y para obligar a los contribuyentes a que efectúen sus operaciones contables y liquidaciones con efectos tributarios dentro de reglas y disposiciones que otorgan la necesaria certidumbre sobre las bases gravables que se habrán de tener en cuenta para la determinación de lo que aquéllos deben pagar al Estado.

Tal función es inherente a la de establecer el régimen tributario, que ha sido confiada por el Constituyente al Congreso de la República.

La parte demandada del artículo 51 eiusdem condiciona la distribución de utilidades por la liquidación o fusión de sociedades de responsabilidad limitada o asimiladas a que se observen las prescripciones de los artículos 48 y 49 en mención. Dispone la norma que en tales eventos no constituye renta la distribución hasta por el monto del capital aportado o invertido por el socio, comunero o asociado más la parte alícuota que a éste corresponda en las utilidades no distribuídas en años o períodos gravables anteriores al de su liquidación, siempre y cuando se mantengan dentro de los parámetros de aquéllas disposiciones.

Obsérvese que aquí el legislador actúa dentro de la órbita de sus funciones, pues define las bases gravables, permitiendo al contribuyente conocer de manera exacta sobre qué elementos recae el tributo y acerca de las condiciones aplicables a su liquidación.

Con ello se evita que sean los funcionarios administrativos los que terminen cuantificando el monto del impuesto, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 338 de la Carta, a cuyo tenor, en el caso de los impuestos nacionales, los hechos y las bases gravables deben ser expresa y directamente señalados por el Congreso.

El artículo 91 del Estatuto Tributario, también impugnado, dispone que la parte gravable de los dividendos, participaciones o utilidades, abonados en cuenta en calidad de exigibles, conforme a lo previsto en los artículos 48 y 49, constituye renta bruta de los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean personas naturales residentes en el país, sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes en el país o sociedades nacionales.

Con ello se señala el trato tributario que tendrá esa parte gravable, con el fin de otorgar certeza a los contribuyentes.

En relación con lo dicho, el artículo 189 del mismo Estatuto señala, en el aspecto demandado, que del total del patrimonio líquido del año anterior, que sirve de base para el cálculo de la renta presuntiva, se podrá restar el valor patrimonial neto de los aportes y acciones poseídas en sociedades nacionales. Una consecuencia lógica de la eliminación del doble tributo, en cuanto, según lo dispuesto en el artículo 48 ibidem los dividendos y participaciones que produzcan tales aportes y acciones no constituye renta ni ganancia ocasional. Por ello, respecto de los enunciados bienes, no puede tener lugar la renta presuntiva.

La parte final del artículo 389 del Estatuto Tributario somete a retención en la fuente los dividendos y participaciones que perciben los socios, asociados, suscriptores o similares, que sean personas naturales residentes en el país, sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes en el país, o sociedades nacionales, únicamente en cuanto excedan la parte no constitutiva de renta ni ganancia ocasional establecida de conformidad con el régimen de los varias veces mencionados artículos 48 y 49.

Este conjunto de normas tiene por objeto el de dar coherencia al nuevo sistema establecido, dentro del criterio de gravar únicamente lo que sea renta o ganancia ocasional, en los términos ya expuestos, y de someterlo por tanto, con esos límites, a la retención en la fuente.

En lo que toca con la tarifa de retención sobre dividendos y participaciones de que se viene hablando, el artículo 390, atacado, dispone que será la que determine el Gobierno Nacional y que tratándose de participaciones, la tarifa no podrá en ningún caso sobrepasar el 20% del respectivo pago.

Debe tenerse en cuenta que este precepto no representa autorización al Ejecutivo para establecer las tarifas de los impuestos, lo cual violaría abiertamente el artículo 338 de la Carta, que sólo permite el traslado de esa responsabilidad a autoridades administrativas para las tarifas de tasas y contribuciones.

La disposición en comento alude a las tarifas de la retención en la fuente, instrumento éste de captación anticipada del tributo, según reglas básicas establecidas por la ley, cuya definición periódica sí es de carácter administrativo en cuanto exige ajustes y debe consultar variables aplicables a los dividendos y participaciones que excedan los 7/3 del impuesto de la sociedad, según las reglas del artículo 49.

Los actos del Gobierno en esta materia no pueden modificar la base gravable ni las tarifas legales del impuesto sino apenas la retención en la fuente. Tratándose de participaciones, por mandato del artículo que se examina, la tarifa no podrá sobrepasar el 20% del respectivo pago.

Al confiar esta función al Gobierno el legislador desarrolla el artículo 189, numeral 20, de la Carta Política, según el cual el Presidente velará por la estricta recaudación de las rentas y caudales públicos de acuerdo con las leyes.

Debe anotarse en cuanto a esta norma que su constitucionalidad se justifica, desde el punto de vista de la competencia para suprimir un impuesto, sobre la base de que las facultades extraordinarias fueron otorgadas por el Congreso y ejercidas por el Ejecutivo antes de entrar en vigencia la Constitución Política de 1991, motivo por el cual no se pronuncia la Corte acerca de si tal supresión podía producirse mediante decreto ley, pese a la norma consagrada en el artículo 150, numeral 10, del Estatuto Fundamental, que reserva al Congreso la legislación en materia de impuestos y que, por ser posterior, no puede hacerse valer frente al caso en estudio.

La Ley 6a de 1992, en su artículo 40, derogó expresamente los artículos 292 a 298 del Estatuto Tributario que hasta entonces venía rigiendo, es decir, del Decreto 624 de 1989. Tales normas integraban el Capítulo V del Título II del Estatuto, referente a las tarifas del impuesto de patrimonio.

Alega el demandante que los gravámenes en cuestión han debido mantenerse, pues, al

eliminarlos, se desconoció el principio constitucional de la igualdad.

La Corte Constitucional no encuentra que ello haya sido así, ya que nada en las disposiciones de que se trata muestra una indebida discriminación entre personas naturales o jurídicas que pudieran encontrarse cobijadas por la misma hipótesis, sino apenas el legítimo cambio en el rumbo de la política tributaria del Estado, definido por el órgano representativo en el ejercicio normal de sus competencias.

Tampoco es posible afirmar que con las normas en tela de juicio se haya dado el mismo trato a situaciones divergentes que exigieran en justicia la misma regulación, pues resulta incontrovertible que precisamente, en el caso de la eliminación del doble impuesto, el legislador diferenció, con base en sus nuevos criterios sobre la realidad económica, entre los tributos que deberían pagar las personas jurídicas en su calidad de tales y los correspondientes a las personas naturales o jurídicas socias de aquéllas, definiendo modalidades de tributación distintas. El hecho -anotado por el demandante- de que se trate de sujetos jurídicamente distintos no puede implicar que el legislador se vea forzado a mantener para unos y otros dos gravámenes que, pese a la diferencia de identidades, recaían sobre el mismo fenómeno económico, visto desde ángulos diversos: las utilidades de la compañía y los dividendos liquidados y abonados en cuenta a los socios.

En cuanto al impuesto de patrimonio, sencillamente desapareció para todos los contribuyentes a quienes se hacía exigible. De donde resulta que no hay términos de comparación en cuya virtud puedan darse discriminaciones en favor o en contra de alguno de los sujetos pasivos del gravamen eliminado.

Entonces, carecen de fundamento los cargos formulados contra los transcritos preceptos.

DECISION

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional de la República de Colombia, oído el concepto del Procurador General de la Nación y cumplidos los trámites que señala el Decreto 2067 de 1991,

RESUELVE:

Decláranse EXEQUIBLES las partes acusadas de los artículos 48, 49, 51, 91, 189, 389 y 390

del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario), 2 del Decreto 1321 de 1989 y 140 de la Ley 6a de 1992.

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

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Presidente

JORGE ARANGO MEJIA

Magistrado

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

HERNANDO HERRERA VERGARA

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado

FABIO MORON DIAZ

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General