

C-238-97

Sentencia C-238/97

RENTA PRESUNTIVA-Soporte ius filosófico/FUNCION SOCIAL DE LA PROPIEDAD PRIVADA-Presunción de rentabilidad del capital

No existe duda en cuanto a que el soporte ius-filosófico de la presunción en comento radica en la función social que el Estado Social de Derecho reconoce a la propiedad privada. La doctrina de la función social de la propiedad, establece que el derecho de dominio es a la vez individual y social. Esto significa que el Estado, por su parte, no puede eliminar arbitrariamente este derecho, en cuanto se reconoce que es propio de la naturaleza humana el adueñarse de ciertos bienes que le son necesarios para atender a sus propias necesidades y a las de su familia y para poder imprimir en la naturaleza física la impronta de su trabajo y de su creatividad. Por otro lado, esta doctrina estima que la aplicación de las cosas naturales a los usos humanos debe guardar un orden debido, a fin de atemperar su uso para conciliarlo con los propósitos del bien común, orden que debe ser garantizado por el Estado. La preceptiva demandada es adecuado desarrollo de la función social reconocida a la propiedad, en cuanto presume que ésta es naturalmente productiva en asocio con el trabajo humano, y que de sus frutos, parte debe dedicarse a los intereses comunes de la sociedad civil.

PRESUNCION SIMPLEMENTE LEGAL/PRESUNCION DE DERECHO

La existencia de presunciones es asunto que toca de lleno con el aspecto probatorio de determinado supuesto de hecho. En efecto, en el caso de las presunciones simplemente legales y de derecho, al probarse los antecedentes o circunstancias conocidos, resulta probado el hecho al cual se refiere la presunción. Así pues, a quien favorece una presunción sólo corresponde demostrar estos antecedentes o circunstancias y la ley infiere de ellos la existencia del hecho presumido y del derecho subsiguiente, correspondiéndole a la parte que se opone demostrar la inexistencia del hecho que se presume o de los antecedentes o circunstancias de donde se infirió, si la presunción es simplemente legal, o solamente la inexistencia de estos últimos, si la presunción es de derecho.

PRESUNCION DE DERECHO EN RENTA PRESUNTIVA

La Corte encuentra que los preceptos impugnados consagran, en efecto, una presunción de derecho. Las distintas hipótesis contempladas en los artículos 188, 189, 191 y 192 del Estatuto Tributario, en las cuales se permite excluir ciertos bienes de la base a la cual se aplican los porcentajes mínimos de rentabilidad señalados en el artículo 188, no constituyen propiamente pruebas autorizadas por la ley para desvirtuar la presunción, sino simplemente deducciones permitidas en la determinación de la base de cálculo para liquidar la renta presuntiva. Y ello es tan evidente, que lo que en últimas corresponde al contribuyente en estos casos, no es demostrar que no hubo en realidad la renta que la ley presume, sino simplemente indicar que el activo patrimonial se ubica en una de las categorías que la ley autoriza para no contabilizar en la base de cálculo a la que se aplican los porcentajes de rentabilidad presunta, sin que en realidad sea relevante probar el que el activo haya o no producido determinado nivel de renta. El único caso en el que la ley exige probar propiamente hablando, es el contemplado en el literal b) del artículo 189 del Estatuto Tributario, pero aun en este evento, la disposición lo que en realidad está consagrando es la extinción de la obligación de liquidar el impuesto de renta por el sistema de renta presuntiva, situación que también es la que se da en los casos regulados por el inciso tercero del artículo 191 y por el artículo 192 del Estatuto Tributario. Así las cosas, la presunción, no obstante que la ley no lo menciona explícitamente, es una presunción de derecho, por cuanto no es posible demostrar que a pesar de darse la circunstancia de la existencia de unos bienes en cabeza del contribuyente, no se ha generado una renta a partir de ellos.

PRESUNCION DE DERECHO EN RENTA PRESUNTIVA-Sustento constitucional

El que el legislador no autorice probar la rentabilidad real del capital, es conducta que encuentra sustento en dos principios constitucionales. De un lado, en el principio de la función social reconocida a la propiedad, que sirve de sustento a la exigencia de rentabilidad que la presunción *juris et de jure* comporta. Y de otro lado, en el principio constitucional de eficiencia que soporta en poder de imposición atribuido al Estado al cual se refiere explícitamente el artículo 363 de la Carta: “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.” La intención del legislador al consagrarla en los términos vigentes actualmente, tuvo en consideración finalidades muy claras de índole antielusiva. El principio constitucional de la eficacia referido al poder de imposición, conforme al cual corresponde al Estado controlar la evasión y la elusión, justifican plenamente el que la presunción consagrada en la norma bajo examen sea una presunción

de derecho, resaltando además que la misma preceptiva acusada, y los artículos subsiguientes, contemplan una gama muy amplia de circunstancias en que es posible deducir de la base de cálculo activos patrimoniales considerados por la ley improductivos o de baja rentabilidad, por lo cual queda ampliamente defendido también el principio de equidad.

IGUALDAD TRIBUTARIA-Presunción de rentabilidad del capital

La igualdad tributaria se logra con el carácter impersonal y abstracto de las disposiciones que regulan la materia, y con la eliminación de los privilegios o los estatutos especiales. Esto no conduce a que el ordenamiento sea arbitrario per-se, y encuentra su justificación en las razones de eficacia y de equidad que se erigen en principios de la tributación. Si la presunción de rentabilidad de capital no existiera, el Estado no estaría garantizando un orden debido en el ejercicio del derecho de propiedad, a fin de atemperar su uso para conciliarlo con los propósitos del bien común. Propiciaría la inactividad de los propietarios y haría inexigible la tan mencionada función social de los bienes de propiedad particular. Esta sola consideración, justifica la consagración de la presunción de rentabilidad en términos generales y abstractos.

RENTA PRESUNTIVA-Bases y porcentajes

BASE DEL CALCULO DE LA RENTA PRESUNTIVA-Exclusión de ciertos valores patrimoniales

La norma señala algunos de los casos en los que le es permitido al contribuyente excluir de la base de cálculo de la renta presuntiva ciertos valores patrimoniales, respecto de los cuales la renta gravable debe ser calculada por el sistema ordinario, para luego ser sumada a la renta presuntiva obtenida a partir de los activos no exceptuados. Por cuanto lo que ha llevado al legislador a consagrar estas excepciones es la consideración de que determinados activos no son rentables, o que su rentabilidad es reducida, o el propósito de evitar una doble tributación o de estimular el mercado de valores, como sucede con la exclusión relativa a los aportes y acciones en sociedades nacionales, no encuentra en ello la Corte ningún motivo de vulneración constitucional. Antes bien, estas excepciones propenden por la construcción de un orden social justo, en armonía con los fines de la carta fundamental.

Referencia: Expediente D-1483

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 188 y 189 del Estatuto Tributario.

Actor: Héctor Raúl Corchuelo Navarrete

Magistrado Ponente:

Dr. VLADIMIRO NARANJO MESA

Santafé de Bogotá, D.C., veinte (20) de mayo de mil novecientos noventa y siete (1997)

I. ANTECEDENTES

El ciudadano Hector Raúl Corchuelo Navarrete, en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en los artículos 241 y 242 de la Constitución Política, demandó la inexecutable de los artículos 188 y 189 del Estatuto Tributario.

Admitida la demanda se ordenaron las comunicaciones constitucionales y legales correspondientes, se fijó en lista el negocio en la Secretaría General de la Corporación para efectos de la intervención ciudadana y, simultáneamente, se dio traslado al procurador general de la Nación, quien rindió el concepto de su competencia.

Una vez cumplidos todos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución y en el decreto 2067 de 1991, procede la Corte a resolver sobre la demanda de la referencia.

El tenor literal de las disposiciones demandadas es el siguiente:

Decreto 624 de 1989

“Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”

“Artículo 188. Bases y porcentajes de la Renta Presuntiva. Para efectos del impuesto sobre la renta se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior a la cifra que resulte mayor entre el cinco por ciento (5%) de su patrimonio líquido o el uno y medio por ciento (1.5%) de su patrimonio bruto, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente

anterior.

“PARAGRAFO PRIMERO.- Cuando se utilice como base de cálculo el patrimonio bruto, la depuración de que trata el artículo 189 de este Estatuto se hará con base en el valor bruto de los respectivos bienes.

“PARAGRAFO SEGUNDO.- Los activos destinados al SECTOR agropecuario y pesquero no estarán sometidos a la renta presuntiva sobre patrimonio bruto de que trata este artículo.

“PARAGRAFO TERCERO NUEVO (sic). – Los primeros ciento cincuenta millones de pesos de activos del contribuyente destinados al sector agropecuario se excluirán de la base de aplicación de la renta presuntiva sobre patrimonio líquido.

“PARAGRAFO CUARTO.- La deducción del exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria podrá restarse de la renta bruta determinada dentro de los cinco (5) años siguientes, ajustada por inflación.”

“Artículo 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.”

III. LA DEMANDA

1. Normas constitucionales que se consideran infringidas

Estima el actor que las disposiciones acusadas vulneran los artículos 6, 13, 29, 58, 83, 95 y 317 de la Constitución Política.

2. Fundamentos de la demanda

El actor hace consistir la inconstitucionalidad de las normas demandadas en el hecho de que la ley, al establecer la institución de la renta presuntiva, creó una presunción de derecho en cuanto a lo que debe constituir el rendimiento del patrimonio de los contribuyentes, impidiendo con ello que, frente de ciertas circunstancias, los particulares le comprueben al Estado que sus rendimientos fueron inferiores a los presumidos por la ley, con el fin de reducir el monto de sus obligaciones tributarias o la reducción en la base gravable.

Esta presunción de derecho es, en su parecer, vulneratoria del derecho a la igualdad, pues no hace distinciones entre contribuyentes para quienes los ingresos son superiores a sus deudas y aquellos que ven excedidos sus activos por sus pasivos; así como permite que las obligaciones no se impongan de acuerdo con la verdadera capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

En concepto del impugnante, “No existe ningún fundamento lógico, científico, jurídico, que le permita al legislador apartarse de una pérdida o de una renta líquida plenamente probada dentro del proceso, para determinar una supuesta renta líquida que además, unos años ha sido del 7%, otros del 8%, o del 6%, o del 5% sobre el patrimonio líquido y ahora con la agregación del 1,5% sobre patrimonio bruto”.

Adicionalmente, al parecer del demandante, la normatividad impugnada le exige a los contribuyentes, ya no, simplemente, hacer producir la propiedad privada, sino obtener ganancias de ella. Considera que al tenor del artículo 58 de la Carta Fundamental, la obtención de ganancias a partir de la explotación de la propiedad privada, no es un elemento constitutivo de la función social que aquella debe cumplir.

Por último, considera que la ley, al no excluir de la figura de la renta presuntiva la totalidad de la propiedad inmueble, crea la posibilidad de gravar, no los frutos obtenidos de ella, sino la propiedad en sí misma, facultad ésta reservada por la Constitución Nacional, en su artículo 317, a los municipios.

IV. INTERVENCIONES

1. Intervención del ciudadano Carlos Alfredo Ramírez Guerrero

Bajo el entendido de que el procedimiento de la “renta presuntiva” es legítimo, pues el Estado, con el fin de controlar la evasión tributaria lo instituyó como mecanismo para calcular el monto de las obligaciones fiscales con base en el patrimonio de los contribuyentes, considera el interviniente que el artículo demandado no contiene una presunción que inadmita prueba en contrario, sino que se limita a liquidar el impuesto con base en un incremento del patrimonio. El tema probatorio, por el contrario, lo desarrolla el artículo 189, cuando le permite al contribuyente, frente a circunstancias imprevistas, desvirtuar la presunción contenida en el artículo 188 del Estatuto Tributario, y demostrar con ello, cómo le fue imposible derivar beneficio económico de su patrimonio, obteniendo así una disminución en la tarifa del impuesto.

Sin embargo, el ciudadano considera que en el evento de existir un bien inmueble en el patrimonio del contribuyente o cuando se adquiere un bien con el producto de la venta del inmueble, el artículo deviene inconstitucional, pues grava la propiedad inmobiliaria con independencia del beneficio que se haya obtenido de ella, lo que contraría el precepto del artículo 317 de la Carta Política.

2. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Así mismo, dentro de la oportunidad prevista en la ley, el ciudadano Juan Fernando Romero Tobón, en representación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, procedió a defender la constitucionalidad de las normas demandadas.

Asegura, que son razones de política económica las que llevan a los estados modernos a establecer sistemas de recaudo que impidan la evasión de los contribuyentes en el pago de sus obligaciones fiscales. Tal es el caso del método de cálculo impositivo denominado “renta presuntiva”, el cual parte del supuesto económico de que la posesión dinámica de la propiedad genera un porcentaje mínimo de rendimiento. Esta presunción, lejos de ser arbitraria, procede de conformidad con el respeto del principio de equidad; por esa razón, el rendimiento presumido del patrimonio, que resulta de un estudio sobre el comportamiento de las variables y del desarrollo de los sucesos económicos, está por debajo de los

indicadores de rentabilidad de los diferentes sectores de la economía, y en muchos casos, excluye ciertas actividades de especiales características como la agropecuaria. Además, asegura que el precepto demandado no viola el principio constitucional de la igualdad, en tanto el legislador ha pretendido, a través de dicho sistema, la realización de principios económicos en los que va inmerso el interés social. Por ello, la diferencia de trato en materia tributaria está fundada en la objetividad de las relaciones económicas según los sectores gravados y no en las condiciones particularísimas de los sujetos pasivos del tributo.

En su opinión, son estas las razones las que conducen al Estado a adoptar el sistema de presunciones, toda vez que conseguir la prueba que sirva de sustento para liquidar el impuesto que deben pagar los contribuyentes, constituye empresa costosísima y difícil. Señala además que la presunción no es de derecho, pues el artículo 189 permite que, probando ciertas especiales circunstancias, el contribuyente quede excluido de realizar el pago. Por lo demás, las normas sobre presunciones no impiden que el contribuyente ejerza los derechos derivados del debido proceso cuando quiera controvertir la imposición tributaria.

En cuanto al gravamen de la propiedad inmueble, el libelista asegura que la demanda confunde los réditos derivados de éstos con los bienes en sí mismos, para concluir con que el impuesto a la renta no grava sino algunos derechos obtenidos con ocasión de esta propiedad, más no a ella misma.

3. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

En término legal intervino también en el proceso la abogada Elizabeth Withtingham García, en representación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, quien solicitó declarar la constitucionalidad de las normas en comento.

Según la interviniente, la presunción contenida en los preceptos demandados es de tipo legal y no de derecho, como lo afirma el actor. Esta última, la presunción “iures et de iure” se fundamenta en principios científicos incuestionables, mientras que la prevista en las normas del Estatuto Tributario se establece con base en los supuestos creados por la ley, como lo son el aumento patrimonial de un contribuyente y el rendimiento mínimo que, por cálculos de tipo económico, debe producir. En este sentido, la ley tributaria permite que el contribuyente aporte cierto tipo de pruebas, pues la presunción no puede ser desvirtuada

sino con especiales medios probatorios, para obtener una deducibilidad en el pago del impuesto o una reducción en la base gravable.

Adicionalmente, la interviniente manifiesta que al sistema de renta presuntiva lo soportan plenas bases constitucionales, como lo son el principio de la eficiencia tributaria, el de la función social de la propiedad y el de la igualdad.

4. Intervención de la ciudadana María Eugenia Sánchez Estrada

La señora Sánchez Estrada manifiesta su inconformidad con las razones expresadas en la demanda porque, en su parecer, la presunción contenida en las normas acusadas admite prueba en contrario, como lo prescribe el artículo 176 del C.P.C. y según las amplias posibilidades que ofrecen los artículos 742 y 743 del Estatuto Tributario.

Asegura: “En parte alguna del Estatuto Tributario, existe norma legal que prohíba probar en contrario de la renta presuntiva; que prohíba demostrar que la renta líquida del contribuyente es menor que la presumida en los artículos demandados.”

Para la libelista es evidente que quien, a pesar de quedar cobijado por la presunción, no obtiene el rendimiento patrimonial mínimo establecido por ésta, puede probar su situación particular con el fin de que su obligación tributaria no sea igual a la de quien sí obtuvo beneficios.

5. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Habiendo sido autorizado por el magistrado sustanciador para actuar por fuera del término previsto por la ley, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, representado por su presidente (e), Luis Miguel Gómez Sjöberg, expuso los siguientes argumentos en relación con las pretensiones de la demanda:

A juicio del Instituto, el hecho de que el artículo 189 del Estatuto Tributario haya prescrito ciertas causales de exclusión de la base de cálculo para determinar la renta presuntiva, es elemento suficiente para asegurar que la presunción contenida en el artículo 188 demandado no es presunción de derecho, sino de aquellas que admite prueba en contrario. En este sentido, afirma que no contraviene principio constitucional alguno la figura de la renta presuntiva, la cual, además, persigue la efectividad de principios económicos superiores que

comprometen el interés general.

Sin embargo, el Instituto considera que la previsión del artículo 188 relacionada con el cálculo de la renta presuntiva sobre la base del patrimonio bruto del contribuyente, sí vulnera los principios constitucionales de equidad y justicia, además del principio tributario de la capacidad contributiva, porque dicho cálculo constituye un impuesto directo al patrimonio, que desconoce el endeudamiento del contribuyente y, por lo tanto, su capacidad tributaria.

Además, la entidad interviniente está de acuerdo con la inconstitucionalidad del artículo 188 del Estatuto Tributario, en lo que tiene que ver con la inclusión de los bienes inmuebles dentro del patrimonio base para calcular la renta presuntiva, pues, en su parecer, la imposición tiene como hecho generador directamente la propiedad inmobiliaria y no los rendimientos generados por ella, lo cual, al tenor del artículo 317 de la Carta Fundamental, está prohibido. Estas consideraciones, en su parecer, fueron las atendidas por el artículo 34 del decreto 2820 de 1991 cuando estableció que no se gravarían con impuesto complementario de patrimonio los bienes inmuebles.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

En la oportunidad legal, el señor procurador general de la Nación (e) se pronunció sobre la demanda presentada por el actor y solicitó a esta Corporación que se declare la exequibilidad de las normas acusadas de acuerdo con los argumentos que se enuncian a continuación.

Advierte la vista fiscal que sobre la expresión “primeros 150'000.000 de”, contenida en el párrafo tercero del artículo 188 del Estatuto Tributario, se surtió el efecto de la Cosa Juzgada Constitucional, por haberse pronunciado la Corte, en la Sentencia C-564 de 1996, acerca de su exequibilidad. En este sentido, considera que el cargo referido a la violación del artículo 317 de la Carta Fundamental en cuanto al gravamen de la propiedad inmueble no debe ser estudiado por esta Corporación.

Estima adicionalmente que el sistema de cálculo de la renta presuntiva fue establecido por el legislador como mecanismo para hacer efectivo el propósito de prosperidad general, lo cual explica el hecho de que todos los ciudadanos deban, por una exigencia natural, colaborar con las necesidades generales de una manera equitativa; sin perjuicio, es claro, de las condiciones particulares y especialísimas de su capacidad de cooperación. Pero el sistema de

renta presuntiva, continúa el procurador, busca determinar esa cuota de colaboración con fundamento en indicadores económicos objetivos, haciendo abstracción del contribuyente, para evitar la evasión y la elusión.

Asegura en consecuencia el Ministerio Público que la presunción contenida en la figura analizada, si bien no admite cualquier tipo de prueba en contrario, sí autoriza al contribuyente para ejercer su derecho de contradicción, cuando pretenda demostrar la no ocurrencia de los hechos presupuestos en la ley.

Afirma además que de acuerdo con la función social que cumple la propiedad, las personas están en el deber de hacerla producir dentro de los límites de la explotación legítima, y que el Estado, al presumir la rentabilidad, presupone que los individuos cumplen con dicho deber.

Finalmente afirma que la renta presuntiva permite un tratamiento diferente cuando existe una racionalidad económica que lo justifique, como en el caso presente, de acuerdo con los sectores productivos y con los estudios de los rendimientos del capital. Esto en cumplimiento del principio de la progresividad de los tributos, que indica que a mayor patrimonio, mayor capacidad contributiva.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

1. La competencia

Por dirigirse la demanda contra normas que forman parte de un decreto dictado por el presidente de la República en ejercicio de facultades extraordinarias, al tenor de lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 241 de la Carta, corresponde a esta Corporación decidir sobre su constitucionalidad.

2. Los cargos formulados en contra de las normas demandadas

El demandante estima que la interpretación armónica del artículo 188 en su primer inciso, el literal b) y el último inciso del artículo 189 del Estatuto Tributario, en la nueva redacción introducida por la ley 223 de 1995, establece una presunción de derecho relativa a la rentabilidad del patrimonio, que como tal no admite prueba en contrario. Las normas acusadas, en su sentir, en cuanto consagran el sistema de cálculo del impuesto sobre la

renta por el sistema de renta presunta a partir del patrimonio del contribuyente, presumen de derecho que el capital produce utilidades, desconociendo que en ciertos casos el patrimonio de un determinado sujeto puede ser negativo en razón a que el monto de su pasivo supera el activo, caso en el cual, a pesar de tener bienes apreciables en dinero, no tiene propiamente renta, y, por lo tanto, carece de capacidad contributiva.

La preceptiva impugnada, estima el demandante, al impedir la prueba de la ausencia de renta, o de obtención de una renta real menor a la presunta, lesiona el principio constitucional consagrado en el artículo 29 superior, relativo al debido proceso, conforme al cual todo el mundo tiene derecho a controvertir las pruebas que se aduzcan en su contra.

Si bien el demandante admite que, conforme con el artículo 58 constitucional, la propiedad tiene una función social, ello no puede derivar en la obligación de tener ganancias.

En los casos en que la propiedad inmueble, cuyo valor sirve de base para la determinación del impuesto a la renta por el sistema de la renta presunta, no genere frutos, entonces, afirma el libelista, lo que se está gravando es la propiedad misma, ya que renta no hay, con lo cual se vulnera abiertamente el artículo 317 de la Constitución, según el cual sólo los municipios pueden gravar la propiedad inmueble.

Resumida así la argumentación del demandante, pasa la Corte a estudiar sus afirmaciones.

3. Cuestión previa: fundamento constitucional de la presunción de rentabilidad del capital

No existe duda en cuanto a que el soporte ius-filosófico de la presunción en comento radica en la función social que el Estado Social de Derecho reconoce a la propiedad privada.

Este reconocimiento es explícito en nuestra Carta Fundamental, la cual en su artículo 58 manifiesta que “la propiedad es una función social que implica obligaciones como tal...”

El concepto de la propiedad como función social significó un gran avance del pensamiento occidental sobre dos posiciones antagónicas que encuentran en aquel su conciliación: son ellas el individualismo y el colectivismo. La primera niega o al menos atenúa el carácter social y público del derecho de propiedad, al paso que la segunda rechaza o disminuye el carácter privado e individual que este derecho puede tener.

La doctrina de la función social de la propiedad, establece que el derecho de dominio es a la vez individual y social. Esto significa que el Estado, por su parte, no puede eliminar arbitrariamente este derecho, en cuanto se reconoce que es propio de la naturaleza humana el adueñarse de ciertos bienes que le son necesarios para atender a sus propias necesidades y a las de su familia y para poder imprimir en la naturaleza física la impronta de su trabajo y de su creatividad. Por otro lado, esta doctrina estima que la aplicación de las cosas naturales a los usos humanos debe guardar un orden debido, a fin de atemperar su uso para conciliarlo con los propósitos del bien común, orden que debe ser garantizado por el Estado.

En relación con la función social de la propiedad, la Corte ha tenido la ocasión de verter los siguientes conceptos:

“En nuestro ordenamiento jurídico el derecho de propiedad se configura como un derecho subjetivo que tutela intereses individuales, derecho que encuentra los límites del poder conferido al titular para su ejercicio, en el cumplimiento, precisamente, de la función social que le corresponde; en consecuencia, esa función social no se debe entender como un mero límite externo para su ejercicio, sino como parte sustancial del mismo.” (Sentencia C-589 de 1995. M.P. Fabio Morón Díaz.)

La preceptiva demandada es adecuado desarrollo de la función social reconocida a la propiedad, en cuanto presume que ésta es naturalmente productiva en asocio con el trabajo humano, y que de sus frutos, parte debe dedicarse a los intereses comunes de la sociedad civil.

Por ello en la exposición de motivos de las normas bajo examen, puede leerse:

“Constituye una realidad económica innegable, la presunción de que todo patrimonio debe generar utilidades dentro de un período específico, salvo en presencia de excepcionales situaciones de coyuntura económica, pero aún así, a largo plazo la generación de utilidades es efectiva y evidente. A esa realidad responde el principio de la renta presuntiva, la cual se erige en un elemento de cuantificación importante para la determinación mínima de montos tributarios por parte de las autoridades fiscales de un estado”.¹

Dice el artículo 66 del Código Civil:

“Se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas.

“Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal.

“Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley, a menos que la misma ley rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias.

“Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibile la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias.”

El artículo transcrito se refiere a dos clases de presunciones: las presunciones de derecho, o *juris et de jure* y las presunciones simplemente legales o *juris tantum*. Existen también las presunciones llamadas simples, de hombre o judiciales, no establecidas por la ley sino aplicadas por el juez en casos concretos sometidos a su decisión, pero no son estas las que ahora merecen la atención de la Corte.

La existencia de presunciones es asunto que toca de lleno con el aspecto probatorio de determinado supuesto de hecho. En efecto, en el caso de las presunciones simplemente legales y de derecho, al probarse los antecedentes o circunstancias conocidos, resulta probado el hecho al cual se refiere la presunción. Así pues, a quien favorece una presunción sólo corresponde demostrar estos antecedentes o circunstancias y la ley infiere de ellos la existencia del hecho presumido y del derecho subsiguiente, correspondiéndole a la parte que se opone demostrar la inexistencia del hecho que se presume o de los antecedentes o circunstancias de donde se infirió, si la presunción es simplemente legal, o solamente la inexistencia de estos últimos, si la presunción es de derecho.

En relación con la diferencia que existe entre las presunciones de derecho y las simplemente legales, la Corte Suprema de Justicia tuvo ocasión de decir:

“Es claro que entre las anteriores categorías existe una variada gama de presunciones. Pero lo que las caracteriza y da fisonomía, es que la presunción *juris et de jure*, por fundarse en

principios científicos incuestionables, no admite prueba en contrario; en tanto que entre las de naturaleza juris tantum o simplemente legales, hay unas que admiten toda clase de pruebas en contrario y otras que no admiten sino pruebas determinadas y especiales.” (Corte Suprema de Justicia. Sentencia de junio 30 de 1939.)

A partir de los anteriores conceptos, la Corte encuentra que los preceptos impugnados consagran, en efecto, una presunción de derecho, como lo afirma el demandante; todos los intervinientes en cambio, contrariamente a lo que sostiene el libelista, afirman que dicha presunción no es de derecho sino simplemente legal, por cuanto admite en contrario ciertas pruebas determinadas y especiales, lo cual, de conformidad con los criterios jurisprudenciales transcritos, la ubica como una de estas juris tantum. En sustento de esta posición, afirman lo siguiente :

- Cuando la ley consagra una presunción de derecho lo hace de manera expresa. A ello se refiere el artículo 66 del Código Civil, antes transcrito, cuando dice que “si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, es inadmisibles la prueba contraria”. En ninguna parte de los textos legales impugnados se dice que se presume de derecho la obtención de una determinada renta a partir del patrimonio, luego no le es dado al intérprete entender que la presunción consagrada sea de esa clase. Luego a contrario sensu, la presunción es simplemente legal.

- Para la determinación del impuesto sobre la renta por el sistema de renta presuntiva, de conformidad con lo preceptuado por el artículo 188 sub exámine, se toman el patrimonio bruto y el patrimonio líquido del contribuyente - en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior - y se les aplican las siguientes presunciones de rentabilidad mínima prefijadas por la ley: el 1,5% para el patrimonio bruto y el 5% para el patrimonio líquido, tomándose como renta presuntiva la que resulte mayor al aplicar los anteriores porcentajes.

No obstante, para cuantificar la base a la cual hay que aplicar estos porcentajes del 5% o del 1.5%, la misma ley permite deducir el valor de ciertos activos, advirtiendo que deben probarse los hechos y circunstancias que permiten su deducibilidad. Es decir, en ciertos casos la ley permite probar que algunos activos afectados por determinadas circunstancias señaladas por ella misma, no deben ser tenidos en cuenta para determinar la base a la que

se le aplican los índices de rentabilidad presunta y esto en razón de que tales circunstancias se erigen en casos en los que se reconoce la escasa o nula rentabilidad de los bienes.

De esta manera es claro para los intervinientes que la ley permite aducir ciertas pruebas en contra de la presunción de rentabilidad que establece, por lo cual la presunción no es *juris et de jure* sino *juris tantum*.

En efecto, afirman, la ley autoriza excluir de la base a la cual se aplican los porcentajes mínimos de rentabilidad, los bienes a que se refieren los párrafos segundo y tercero del artículo 188 bajo examen; los literales a), b) y c) del artículo 189, también demandado; los incisos 3° y 4° del artículo 191, y el artículo 192 del E.T.

Así las cosas, en el sentir de los intervinientes, la misma ley tributaria permite que en todos los anteriores casos se pruebe por parte del contribuyente que las determinadas circunstancias señaladas por la ley en esos supuestos, condujeron a la obtención de una renta inferior a la presunta, con lo cual resulta claro que la presunción, si bien no admite cualquier prueba en contrario, sí admite las autorizadas por la ley, por lo cual la afirmación hecha por el demandante en el sentido de que la presunción de rentabilidad es una presunción de derecho, carece de fundamento.

Como se dijo antes, la Corte no comparte estas apreciaciones referentes a la naturaleza jurídica de la presunción de rentabilidad del capital consagrada en las normas bajo examen. Entiende, en cambio, que las distintas hipótesis contempladas en los artículos 188, 189, 191 y 192 del Estatuto Tributario, en las cuales se permite excluir ciertos bienes de la base a la cual se aplican los porcentajes mínimos de rentabilidad señalados en el artículo 188, no constituyen propiamente pruebas autorizadas por la ley para desvirtuar la presunción, sino simplemente deducciones permitidas en la determinación de la base de cálculo para liquidar la renta presuntiva. Y ello es tan evidente, que lo que en últimas corresponde al contribuyente en estos casos, no es demostrar que no hubo en realidad la renta que la ley presume, sino simplemente indicar que el activo patrimonial se ubica en una de las categorías que la ley autoriza para no contabilizar en la base de cálculo a la que se aplican los porcentajes de rentabilidad presunta, sin que en realidad sea relevante probar el que el activo haya o no producido determinado nivel de renta.

El único caso en el que la ley exige probar propiamente hablando, es el contemplado en el

literal b) del artículo 189 del Estatuto Tributario, que permite restar del patrimonio líquido 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 obtención de una renta líquida inferior”, pero aun en este evento, la disposición lo que en realidad está consagrando es la extinción de la obligación de liquidar el impuesto de renta por el sistema de renta presuntiva, situación que también es la que se da en los casos regulados por el inciso tercero del artículo 191 y por el artículo 192 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, la presunción, no obstante que la ley no lo menciona explícitamente, es una presunción de derecho, por cuanto no es posible demostrar que a pesar de darse la circunstancia de la existencia de unos bienes en cabeza del contribuyente, no se ha generado una renta a partir de ellos.

Se pregunta entonces la Corte, ¿ esta presunción de derecho resulta lesiva de algún precepto constitucional, en especial del contenido en el artículo 29 superior ? No lo estima así esta Corporación por las siguientes razones :

El que el legislador no autorice probar la rentabilidad real del capital, es conducta que encuentra sustento en dos principios constitucionales. De un lado, en el principio de la función social reconocida a la propiedad, que sirve de sustento a la exigencia de rentabilidad que la presunción *juris et de jure* comporta, tal y como se explicara anteriormente. Y de otro lado, en el principio constitucional de eficiencia que soporta en poder de imposición atribuido al Estado al cual se refiere explícitamente el artículo 363 de la Carta en los siguientes términos: “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.” Precizando los alcances de este principio constitucional, la Corte dijo:

“Este principio de eficiencia tributaria incluye diversos componentes. Así, recoge dos de los viejos principios de la Hacienda Pública, formulados ya por Adam Smith: de un lado, el principio de la economía de los tributos, según el cual el Estado debe recaudar los impuestos con el menor costo administrativo posible, a fin de que la cantidad de dinero retirada a los contribuyentes sea casi la misma que la que entra al tesoro del Estado. De otro lado, incorpora el principio de la comodidad, según el cual toda contribución debe ser recaudada en la época y forma que más convenga al contribuyente².

“Pero igualmente la Corte considera que este principio de eficiencia implica que el Estado debe controlar la evasión y elusión tributarias en la mejor forma posible, puesto que de poco sirve promulgar leyes tributarias si se permite que los contribuyentes desconozcan sus obligaciones fiscales. Además, la evasión termina afectando en la práctica, de manera profunda, la propia equidad horizontal en materia fiscal, tal y como esta Corporación ya lo había señalado, puesto que se puede constatar una “diferencia en la carga tributaria para contribuyentes con igual capacidad económica, originada en la mayor facilidad que exhiben ciertos grupos de contribuyentes para evadir o eludir el impuesto, en relación con otros como los que perciben sueldos y salarios.” (Sentencia C-445 de 1995. M.P. Alejandro Martínez Caballero).

El estudio de los antecedentes parlamentarios de la presunción en comento, demuestra claramente como la intención del legislador al consagrarla en los términos vigentes actualmente, tuvo en consideración finalidades muy claras de índole antielusiva; en la exposición de motivos al proyecto de ley 026 Cámara - 158 Senado, que fuera luego aprobado como ley 223 de 1995, se expresó:

“Se trata, sin embargo, de que haya equidad “efectiva” y no meramente formal. Las normas pueden tener apariencia formal de equidad horizontal y vertical, pero si existen posibilidades de elusión y evasión de los tributos no habrá equidad efectiva.

“De allí la importancia fundamental de que las normas eviten o cierren los canales de elusión y evasión, de que doten a la Administración de instrumentos efectivos y justos para la determinación, la fiscalización y el recaudo de los tributos. Los sistemas de presunción, las retenciones y los mecanismos de investigación, revisión y cobro son elementos determinantes de la equidad efectiva en la aplicación de los impuestos.”

Y refiriéndose al mismo tema de la evasión, en concreto de la evasión del impuesto sobre la renta, la misma exposición de motivos más adelante señala:

“El mecanismo propuesto de incrementar la renta presunta y de crear una base alterna para el cálculo de la misma, mediante la aplicación de una tarifa reducida sobre el patrimonio bruto, responde también a delicados problemas generados en el ámbito impositivo nacional, evidentes a partir del año gravable 1992, donde, a pesar de la reducción de la tarifa de renta presunta, el número de contribuyentes que tributan por este sistema ha aumentado en lugar

de disminuir, como habría de ser el resultado lógico de tal medida. Este fenómeno constituye a todas luces un serio indicio de la existencia de sofisticadas prácticas evasoras y elusoras en las que los contribuyentes ajustan sus bases gravables de rentas ordinaria al los niveles vigentes de renta presuntiva, reduciendo el monto de la tributación por renta ordinaria.

“Con la medida modificatoria propuesta para la renta presuntiva, además de que se establecerá un control efectivo a la evasión se mantendrán todas las provisiones actualmente vigentes para permitir el “Carry Over” de pérdidas y evitar la aplicación en cascada del sistema de presunción”⁴.

De esta manera, encuentra la Corte que el principio constitucional de la eficacia referido al poder de imposición, conforme al cual corresponde al Estado controlar la evasión y la elusión, justifican plenamente el que la presunción consagrada en la norma bajo examen sea una presunción de derecho, resaltando además que la misma preceptiva acusada, y los artículos subsiguientes, contemplan una gama muy amplia de circunstancias en que es posible deducir de la base de cálculo activos patrimoniales considerados por la ley improductivos o de baja rentabilidad, por lo cual queda ampliamente defendido también el principio de equidad.

La norma constitucional que el demandante estima vulnerada, esto es el artículo 29, en cuanto afirma que todo el mundo tiene derecho a controvertir las pruebas que se aduzcan en su contra, no puede ser interpretada en una forma totalmente aislada del resto del texto constitucional y de los principios que lo inspiran, so pena de llegar al extremo de establecerse como inexequibles no sólo la presunción que ahora nos ocupa, sino todas las demás que contempla el ordenamiento jurídico. Razones que tocan con principios jurídicos de rango constitucional, pueden, como en el caso presente, llevar al legislador a estimar la conveniencia o la necesidad de consagrar presunciones de derecho. En muchos casos el imperativo será la seguridad jurídica que debe garantizar el Estado, en otros, el orden social justo, la función social de la propiedad, o cualquiera otro que sirva de suficiente soporte a esta decisión del legislador.

Finalmente, en cuanto al tema de la presunción que la norma en comento consagra, resulta pertinente la siguiente jurisprudencia relativa concretamente al tema de las presunciones en materia tributaria :

“ Consagración de presunciones. Se trata de un recurso obligado de la legislación tributaria para establecer hechos cuya prueba puede ser más fácilmente suministrada por el contribuyente, como quiera que la obtención directa y singular de la respectiva información sería demasiado costosa y difícil para la Administración. Las presunciones ordinariamente se basan en índices externos y globales de actividad económica o de frecuencia en la verificación de un hecho, socialmente convalidados. Según la naturaleza de la presunción y la política fiscal que la anime, ella puede o no admitir prueba en contrario. En todo caso, el establecimiento de presunciones se ha mostrado efectivo para dificultar el ejercicio de ciertas modalidades de evasión y elusión fiscales y abarcar en el universo de contribuyentes y rentas, categorías de contribuyentes y tipos rentas esquivas a su inclusión con grave desmedro de la equidad tributaria.” Sentencia C-015 de 1993. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

5. Presunta violación del principio de igualdad

Aduce el demandante que la presunción de rentabilidad del capital desemboca en la vulneración del principio de igualdad, por cuanto obliga a contribuir por igual tanto a quienes realmente obtuvieron una renta como a quienes no la percibieron.

Al respecto estima la Corte, que la diversidad de trato que resulta de la aplicación de la ley, no siempre es violatoria del principio de igualdad. Existen fundamentos objetivos y razonables que permiten en ciertos casos tal diversidad de trato. Tal sucede por ejemplo, cuando la finalidad de la norma se ajusta a los principios constitucionales. En el caso presente, no se vulnera la igualdad, por cuanto la finalidad de la norma no es otra que la de hacer efectiva la función social reconocida a la propiedad, según lo dicho anteriormente, y dar cumplimiento al principio de eficacia del poder impositivo del Estado. La función social de la propiedad lleva a aplicar a todos por igual la presunción de rentabilidad del capital, independientemente del nivel de endeudamiento en que haya querido comprometerse el contribuyente.

En relación con otro tipo de impuestos como son los llamados impuestos indirectos, sucede algo parecido. El simple hecho de adquirir un bien, como sucede en el caso de los impuestos al consumo, hace presumir una capacidad contributiva sin que al contribuyente se le de la oportunidad de demostrar que no obstante el gasto, su pasivo supera su activo, por lo cual

en la realidad no tiene capacidad contributiva. La ley en este caso también presume la capacidad contributiva a partir del hecho del consumo. Y tan es así, que este tipo de impuestos usualmente no gravan los bienes básicos de la canasta familiar, de cuya adquisición no puede sacarse tal conclusión (la de la capacidad contributiva), sino que por lo general recaen sobre la adquisición de bienes que no son de primera necesidad. En efecto, el artículo 424 del Estatuto Tributario excluye del impuesto a las ventas una inmensa variedad de bienes de aquellos que conforman la llamada canasta familiar.

Otro tanto sucede con el impuesto que recae sobre las rentas de trabajo: en este caso, al igual que en el anterior, la percepción de un salario lleva al legislador presumir una capacidad contributiva, sin permitir al trabajador el demostrar que, aunque percibe tal ingreso, tiene un pasivo que lo absorbe totalmente, por lo cual estaría exonerado de tributar. Aunque es permitido deducir ciertos pasivos, como los gastos de salud o educación o los costos de financiación de vivienda, no existe para el trabajador una plena libertad de demostrar que en realidad carece de capacidad contributiva. Solamente en el caso de los salarios bajos, de los cuales no es dable deducir capacidad contributiva, se excluye la retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta, como se desprende de lo reglado por el artículo 383 del Estatuto Tributario.

Lo anterior nos demuestra cómo hoy en día el derecho tributario aplica el principio de igualdad a partir de postulados generales y no de la situación personal concreta y matemática de cada uno de los contribuyentes. Es decir, la igualdad tributaria se logra con el carácter impersonal y abstracto de las disposiciones que regulan la materia, y con la eliminación de los privilegios o los estatutos especiales. Esto no conduce a que el ordenamiento sea arbitrario per-se, y encuentra su justificación en las razones de eficacia y de equidad que se erigen en principios de la tributación.

No debe además olvidarse que la condición intervencionista del Estado Social de Derecho, a través de la cual se persiguen fines de fomento, impone la existencia de exenciones o estímulos a través de la política tributaria, que implican un trato desigual, justificado por la finalidad constitucional que persigue la norma.

Si la presunción de rentabilidad de capital no existiera, el Estado no estaría garantizando un orden debido en el ejercicio del derecho de propiedad, a fin de atemperar su uso para

conciliarlo con los propósitos del bien común. Propiciaría la inactividad de los propietarios y haría inexigible la tan mencionada función social de los bienes de propiedad particular. Esta sola consideración, justifica la consagración de la presunción de rentabilidad en términos generales y abstractos.

Hoy en día, el criterio de igualdad personal como criterio orientador de la política tributaria, esto es aquel criterio que propugna por acoger todo tipo de condiciones para determinar una absoluta justicia en la determinación de la capacidad contributiva, como lo serían, por ejemplo la edad, el estado civil, la salud de que disfrute el contribuyente, o su nivel de renta real, y que persigue en últimas que el sacrificio que soporta cada ciudadano sea exactamente el mismo, ha cedido paso al criterio de la igualación del impuesto, según el cual la justicia que se busca con el tributo no es la de un idéntico sacrificio por parte de los contribuyentes, sino la justicia que consiste en suprimir las desigualdades que existen en nuestra sociedad. Al respecto Maurice Duverger se refiere a la evolución de este concepto así: “no se trata, según esta concepción, de evitar las desigualdades fiscales que se agregarían a las ya existentes; se trata de corregir, mediante desigualdades fiscales, las desigualdades ya existentes en el sistema socio económico, estableciendo de esta manera una igualdad auténtica”.⁵

Finalmente no sobra reiterar la jurisprudencia ya sentada por la Corte en materia del principio de igualdad referido a la cuestión tributaria, según la cual cuando el estado regula la actividad económica, el “test” de igualdad debe ser flexible:

“Frente a las diferenciaciones basadas en categorías históricamente ligadas a prácticas discriminatorias, o donde la Carta consagra cláusulas específicas de igualdad, o que afectan negativamente a minorías, o que restringen derechos fundamentales, se considera que los jueces constitucionales deben aplicar un juicio de igualdad estricto. Conforme a ese “test” de igualdad fuerte, sólo se podrían considerar admisibles aquellas clasificaciones que sean necesarias para alcanzar objetivos imperiosos para la sociedad y para el Estado. En cambio, en otros eventos, por ejemplo cuando el Estado regula la actividad económica, el juicio de igualdad debe ser débil, y por ende, son legítimas todas aquellas clasificaciones que puedan ser simplemente adecuadas para alcanzar una finalidad permitida, esto es, no prohibida por el ordenamiento constitucional. Finalmente, también se considera que en ciertos campos - como los relativos a las acciones afirmativas- son procedentes las pruebas intermedias del

respeto a la igualdad por las autoridades, en virtud de las cuales es legítimo aquel trato diferente que está ligado de manera sustantiva con la obtención de una finalidad constitucionalmente importante. ” (Sentencia C-455 de 1995. M.P. Alejandro Martínez Caballero).

6. Presunta violación del artículo 317 de la Constitución, según el cual sólo los municipios pueden gravar la propiedad inmueble.

En opinión del actor, como los bienes inmuebles se incluyen dentro de la base sobre la cual se liquida el impuesto de renta por el sistema de renta presunta, cuando dichos bienes no generan frutos lo que en realidad se está gravando es la propiedad misma, con lo cual se vulnera el artículo 317 de la Constitución Política, según el cual sólo los municipios pueden gravar la propiedad inmueble.

Al respecto encuentra la Corte oportuno reiterar su propia jurisprudencia sentada con respecto al artículo 317 de la Carta en los dos siguientes fallos de los que se transcribe la parte pertinente.

a.) Sentencia C-275 de 1996, M. P. doctor José Gregorio Hernández Galindo: en esta oportunidad, se manifestó:

“La Corte no duda en expresar que la norma constitucional invocada consagra a la vez una garantía para los contribuyentes, en el sentido de que su derecho de propiedad, en cuanto a inmuebles se refiere, no será objeto de varios y simultáneos gravámenes por parte de distintas entidades territoriales, y una forma adicional de protección a los municipios, cuyas rentas se derivan en buena parte de impuestos como el predial, con el fin de reservar para ellos tan importante fuente de ingresos, dentro de la concepción descentralista de la Carta Política. Es por ello que constitucionalmente se erige a los municipios en únicos y exclusivos sujetos activos de todo gravamen sobre la propiedad inmueble.

“Tal reserva, sin embargo, está referida de manera exclusiva a la propiedad en cuanto ésta sea el objeto del gravamen, es decir, implica la prohibición para la Nación, para los departamentos y para las demás entidades territoriales de introducir tributos que recaigan de manera directa y específica sobre el bien inmueble del cual una persona sea dueña.

“Pero la propiedad no puede confundirse, como objeto de imposición, con los rendimientos que obtenga el propietario por la valorización del inmueble -pues la misma Constitución declara que ésta podrá ser gravada por entes distintos de los municipios-, ni tampoco con los derivados de la venta o enajenación de aquél, ni con los actos jurídicos que se celebren en relación con el predio. Por eso, el impuesto de valorización, el que recaiga sobre la utilidad por la enajenación del bien una vez transcurrido cierto lapso desde su adquisición, el de ganancias ocasionales dentro de las condiciones que fije el legislador, o el que tenga como hecho gravable la celebración de ciertos actos jurídicos respecto del bien, para mencionar tan solo algunas variables tributarias que aluden a inmuebles, no son tributos que recaigan sobre la propiedad raíz en sí misma, esto es, que impliquen para el contribuyente la obligación de pagar algo al Estado por el hecho de ser propietario de un bien de esa categoría.

“Lo que se grava en los eventos que propone la demanda puede diferenciarse perfectamente de la propiedad aunque se relacione con ella. Así, en lo concerniente a valorización, el objeto de tributo es el incremento patrimonial y no la circunstancia de ser propietario; lo mismo acontece en los casos de utilidades, rentas y ganancias ocasionales producidas con motivo de la enajenación del bien, en los cuales se parte del supuesto de que el propietario ha dejado de serlo, percibiendo entonces un rendimiento susceptible de gravamen; y, de la misma manera, los actos jurídicos sobre inmuebles causan impuestos en cuanto tales, al punto que sólo se recaudan en el momento de otorgar la correspondiente Escritura Pública o de efectuar el registro.

Lo dicho significa que la Constitución no prohíbe que tales impuestos sean consagrados por entidades distintas de los municipios y, por tanto, las normas legales que los contemplan para la Nación o para los departamentos, como sucede con las acusadas, no son por ello inconstitucionales.”

b.) Sentencia C-564 de 1996. M. P. Hernando Herrera Vergara

“El objeto de la renta presuntiva es, pues, presumir la percepción de ingresos, utilidades o beneficios en cabeza de una persona que da lugar al cumplimiento por parte de esta y del ciudadano, del deber de “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro del concepto de justicia y equidad” (artículo 95 numeral 9 CP.)

...Así pues, según el artículo 188 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 93 de la Ley 223 de 1995, para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior a la cifra que resulte mayor entre el cinco por ciento (5%) de su patrimonio líquido o el uno punto cinco por ciento (1.5%) de su patrimonio bruto, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior.

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

De esta forma, el hecho de que la propiedad inmueble haga parte de los activos del contribuyente que se toma en cuenta para determinar el impuesto de renta, no equivale a que la renta presuntiva se constituya en un gravámen sobre la misma, ni que por ende se viole el artículo 317 constitucional, como lo entienden los demandantes.

Es importante señalar, igualmente, que a diferencia del impuesto predial que es un gravamen del orden municipal que recae sobre la propiedad inmueble -artículo 317 de la Constitución Política-, la renta presuntiva es un sistema que permite la aplicación de un tributo nacional - el impuesto de renta - que no grava los bienes inmuebles sino que toma del patrimonio líquido o bruto del contribuyente unos estimativos mínimos.”

Resulta pues claro, que esta Corporación ya definió en el fallo últimamente transcrito que la presunción de rentabilidad del patrimonio bruto o del patrimonio líquido, no vulnera la prohibición constitucional expresada en el artículo 317 de la Carta, aún cuando para determinar dichos patrimonios se haya tenido en cuenta el valor de activos inmobiliarios. Lo anterior por cuanto lo que se grava con el impuesto de renta es siempre la renta, aunque sea presunta, y aun cuando para determinarla se parta del valor de activos patrimoniales que pueden ser bienes inmuebles, lo cual encuentra su fundamento en la función social que se impone a la propiedad en nuestro país.

Adicionalmente hace ver la Corte que los conceptos de base gravable en el impuesto de renta, de patrimonio y de activos inmobiliarios son bien distintos. A pesar de que la base

gravable del impuesto sobre la renta y complementarios es, para el caso en el que se liquide por el sistema de renta presuntiva, la magnitud o el valor de esta renta presuntiva obtenida a partir del patrimonio bruto o del patrimonio líquido, según el caso, no se sigue de ello que la base gravable del impuesto sea el patrimonio, ni tampoco los activos inmobiliarios que puedan conformarlo. Al respecto resultan ilustrativos los siguientes conceptos vertidos en la sentencia C-583 de 1996, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa :

“Es decir, la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios será, en el primer caso, la magnitud o el valor de la renta líquida gravable, y en el segundo, la magnitud o el valor de la renta presuntiva, obtenida esta última a partir del patrimonio bruto o del patrimonio líquido, según el caso.

“De lo anterior se desprende que en ninguno de los dos sistemas, la base gravable es el valor del patrimonio del contribuyente. No obstante, debe admitirse que en el sistema de renta presunta, se parte del patrimonio bruto o del patrimonio líquido, según el caso, para llegar a la determinación de la base gravable.

“Ahora bien, el patrimonio líquido, de conformidad con lo prescrito por el artículo 282 de Estatuto Tributario, se obtiene restando del patrimonio bruto poseído en el último día del año gravable, las deudas a cargo del contribuyente en esa misma fecha. Y a su vez, el patrimonio bruto está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año gravable, conforme con el artículo 216 ibídem.

“Así las cosas, no es lo mismo la valoración de un activo patrimonial, que sumado con otros incidirá en el valor del patrimonio bruto del contribuyente, base para la determinación de la renta presunta, que la fijación misma del valor de esta renta presunta, que es lo que realmente constituye la base gravable del impuesto sobre la renta, cuando se liquida de esta manera.

“Todo lo anterior conduce a concluir que el ciudadano demandante confunde la base gravable del impuesto sobre la renta con el valor patrimonial de algunos activos que determinan el patrimonio bruto, uno de los conceptos a partir de los cuales se establece la renta presunta, base gravable del impuesto sobre la renta en algunos casos.”

Resulta entonces, que por cuanto no es posible confundir los conceptos de base gravable en

el impuesto sobre la renta, ni siquiera en el caso en el que esta se liquida con base en el patrimonio, con los conceptos de patrimonio y de componentes inmobiliarios del mismo, no puede sostenerse que el impuesto de renta, recaiga directamente sobre la propiedad raíz

En razón de lo anterior debe despacharse como improcedente el cargo formulado por violación del artículo 317 constitucional.

7. Constitucionalidad del artículo 189 del decreto 624 de 1989

La norma que bajo el presente acápite estudia la Corte, señala algunos de los casos en los que le es permitido al contribuyente excluir de la base de cálculo de la renta presuntiva ciertos valores patrimoniales, respecto de los cuales la renta gravable debe ser calculada por el sistema ordinario, para luego ser sumada a la renta presuntiva obtenida a partir de los activos no exceptuados.

La norma en comento se refiere concretamente a la posibilidad de restar del patrimonio líquido, “el valor patrimonial neto de los aportes y acciones poseídos en sociedades nacionales”, “el valor patrimonial neto de los bienes afectados por hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito...”, y “el valor patrimonial neto de los bienes vinculados a empresas en período improductivo.”

Por cuanto lo que ha llevado al legislador a consagrar estas excepciones es la consideración de que determinados activos no son rentables, o que su rentabilidad es reducida, o el propósito de evitar una doble tributación o de estimular el mercado de valores, como sucede con la exclusión relativa a los aportes y acciones en sociedades nacionales, no encuentra en ello la Corte ningún motivo de vulneración constitucional. Antes bien, estas excepciones propenden por la construcción de un orden social justo, en armonía con los fines de la carta fundamental.

8. Cosa juzgada parcial

Mediante sentencia C-564 de 1996, con ponencia del doctor Hernando Herrera Vergara, la Corte resolvió la demanda de inconstitucionalidad formulada en contra de la expresión “primeros \$150'000.000 de” contenida en el párrafo tercero del artículo 188 del Estatuto Tributario en la nueva redacción introducida por el artículo 93 de la ley 223 de 1995. Dicho

parágrafo permite excluir de la base de aplicación de la renta presuntiva sobre el patrimonio líquido, los primeros \$150'000.000 de activos del contribuyente destinados al sector agropecuario. En dicha sentencia la Corte declaró la exequibilidad de la referida base, y tuvo la ocasión de sentar la jurisprudencia que antes se transcribió. Por lo anterior, se tiene entonces que, en relación con esta expresión, ha operado la cosa juzgada constitucional de conformidad con el artículo 243 de la Carta, y que, en consecuencia, no puede la Corporación volver sobre la materia que ya fue objeto de su decisión, motivo por el cual se ordenará estarse a lo resuelto en el fallo citado.

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, oído el concepto del señor procurador general de la Nación y cumplidos los trámites previstos en el decreto 2067 de 1991, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

Declarar EXEQUIBLES el artículo 188 del decreto 624 de 1989, modificado por el artículo 93 de la ley 223 de 1995 y el artículo 189 del decreto 624 de 1989, modificado por el artículo 285 de la ley 223 de 1995, con excepción de la expresión “primeros ciento cincuenta millones de”, contenida en el parágrafo tercero del artículo 188, respecto de la cual se ESTARA A LO RESUELTO en la Sentencia C-564 de 1996.

Cópiese, notifíquese, publíquese, comuníquese al Gobierno Nacional y al Congreso de la República, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Presidente

JORGE ARANGO MEJIA

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

HERNANDO HERRERA VERGARA

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado

FABIO MORON DIAZ

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 Gaceta del Congreso año IV N° 218 del 2 de agosto de 1995.

2Adam Smith. Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones. Libro V, capítulo II, parte II.

3Sentencia C-015/93 MP Eduardo Cifuentes Muñoz.

4Gaceta del Congreso año IV N° 218 del miércoles 2 de agosto de 1995.

5Duverger Maurice, " Hacienda Pública". Barcelona Bosch 1980. Pags 100-102. Citado por Plazas Vega Mauricio en " El Liberalismo y la teoría de los tributos". Bogotá, Ed. Temis 1995. Pag. 379